

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE
MEXICO FACULTAD DE DERECHO

MEDIOS DE SOLUCION DE
CONTROVERSIAS EN LA APLICACIÓN DEL
CONVENIO MÉXICO-ESTADOS UNIDOS
PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A
JOSE DE JESÚS RIVERA RODRÍGUEZ

ASESOR
LIC. PATRICIA LOPEZ LOPEZ

CIUDAD UNIVERSITARIA

2006



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

DEDICATORIA

A DIOS

PADRE, AMIGO, COMPAÑERO Y GUÍA EN MI TRAVESÍA POR LOS SENDEROS DE UN MUNDO DESCONOCIDO; GRACIAS PADRE ETERNO POR TODO LO QUE ME HAS DADO, QUE HA SIDO MÁS DE LO QUE MEREZCO.

A MIS PADRES

JOSÉ RIVERA RAMÍREZ Y ELVIA RODRÍGUEZ PÉREZ

DOS ANGELES GUARDIANES INCANSABLES DE VIDA, DE QUIENES HE APRENDIDO TODO LO QUE SOY Y LO QUE SERÉ (...), Y A PESAR DE QUE MIS PALABRAS PUEDAN SER TANTAS, NUNCA DESCRIBIRÁN EL INFINITO Y PROFUNDO AMOR QUE LES PROFESO; ¡A USTEDES MIS SERES MÁS AMADOS, A QUIENES EL CREADOR ME ENVÍO PARA SER PROTEGIDO Y EDUCADO ENTRE EL AMOR QUE YA MUCHOS HAN OLVIDADO, MUCHAS GRACIAS!

A MIS HERMANOS

FRANCISCO JAVIER Y CHRISTOPHER RIVERA RODRÍGUEZ

QUIENES AL PASO DEL TIEMPO HAN COMPARTIDO CONMIGO SUS PENAS Y ALEGRÍAS, PUES LOS LAZOS QUE NOS UNEN SON MÁS QUE LA SANGRE Y LA CARNE.

A MI ANGELITO

VALERIA AMAYRANI RIVERA CRUZ

POR QUE TU LLEGADA ME REFUERZA LO QUE SIEMPRE HE SABIDO, EL AMOR Y LA BONDAD SON CUALIDADES HERENCIA DE DIOS QUE AL FINAL DE ESTE DIFÍCIL VIVIR TRIUNFARÁN SOBRE TODO.

A MI CUÑADA Y SOBRINO

LETICIA CRUZ DÍAZ Y LUIS RIVERA CRUZ

DOS PERSONAS DE VIRTUDES INIGUALABLES QUE SIEMPRE ESTARÁN EN MI CORAZÓN Y MI PENSAMIENTO.

A TODOS MIS TÍOS, PRIMOS Y SOBRINOS; Y CON CARIÑO MUY ESPECIAL A MI TÍA FLORENCIA RIVERA RAMÍREZ

A MIS AMIGOS

**JUAN CARLOS ZEPEDA SAAVEDRA, CHRISTOPHER ROMERO CANERA,
JORGE RESÉNDIZ HERNÁNDEZ Y AL LIC. LUIS HUMBERTO LÓPEZ BERNAL.**

SI PUDIERA EXPRESAR TODO EL AFECTO Y RESPETO QUE SIENTO POR USTEDES, ESCRIBIRÍA TODO UN TRATADO QUE ME CONDENARÍA DE POR VIDA.

**A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO Y SU FACULTAD DE
DERECHO**

POR HABERME DADO COBIJO ENTRE ELLAS, FORJADO COMO PROFESIONISTA, Y MOSTRARME QUE LA VICTORIA SE ALCANZA NO SOLO CON EL DESEO Y EL CONOCIMIENTO, SINO QUE HACE FALTA EL ESPÍRITU DE LA CONSTANCIA.

AGRADECIMIENTOS ESPECIALES

**A MI ASESORA
LIC. PATRICIA LÓPEZ LÓPEZ**

MUESTRA DE BELLEZA E INTELIGENCIA, TENACIDAD Y PACIENCIA. GRACIAS MAESTRA POR TODO SU TIEMPO Y SU AYUDA, QUE SIEMPRE FUE MUCHA.

AL MAGISTRADO SERGIO MARTÍNEZ ROSASLANDA

POR HABERME DADO LA OPORTUNIDAD DE COLABORAR A SU LADO, Y MOSTRARME QUE LA SENCILLES DE UN HOMBRE NUNCA ENTRA EN CONFLICTO CON TODA SU SAPIENCIA.

ÍNDICE GENERAL

	Páginas
ABREVIATURAS.....	VIII
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I “Antecedentes sobre los Convenios para Evitar la Doble Imposición”	4
1.-Aspectos Históricos en la formación de modelos de doble imposición.	4
1.1.-La Sociedad de las Naciones Unidas y su Comité Financiero en la encomienda para evitar la doble imposición.....	7
1.2.-Comité Fiscal Permanente de la Sociedad de las Naciones Unidas y su incidencia en los modelos de doble imposición	8
1.3.-La Organización de Cooperación Económica Europea en sustitución de la Comisión Fiscal en busca de los modelos para evitar la doble imposición.....	10
1.4.-La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y su Comité de Asuntos Fiscales.....	11
2.-“Importancia de la celebración de convenios para evitar la doble imposición”	12
2.1.-Incidencia en la economía.....	14
2.1.2.-Incidencia en la fiscalización.....	15
2.1.3.-Limitación a la potestad tributaria de los Estados signantes.....	17
3.-Doble imposición en México, legislación aplicable y el modelo adoptado para evitarla	17
3.1.1.-Doble imposición internacional.....	18
3.1.1.2 A)Definiciones.....	19
B) Clases de doble imposición internacional.....	31
C)Elementos.....	34
3.2.Métodos adoptados para evitar la doble imposición.....	40
<u>a)método unilateral</u>	40
I.-métodos que atenúan la doble imposición.....	41
i)Deducción.....	41
ii)Impositivo especial.....	42
II.-métodos que evitan la doble imposición.....	42
i)Imputación.....	42
ii)Exención.....	44
<u>b)método multilateral</u>	46
<u>c)método bilateral</u>	47
3.3.-Fundamentación Jurídica en México para la Celebración de Tratados.....	48
3.3.1.-Facultades Constitucionales para la Celebración de Tratados-artículo 133 de nuestra Carta Magna.....	48
3.3.2.-Órganos Colegiados Facultados para la Celebración de Tratados.	
a)Presidente Constitucional de los Estado Unidos Mexicanos-artículo 89, fracción X.....	50

b)Cámara de Senadores- artículo 76, fracción I.....	51
3.4.-Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados.....	56
3.5.-Ley Sobre Celebración de Tratados.....	56
3.6.-Ley Sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica.....	57
3.7.-Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición.....	57
3.7.1.-Métodos contenidos en el modelo para evitar la doble imposición.....	61
a)método de Exención-artículo 23 A.....	62
b)método de Imputación-artículo 23 B.....	62

CAPÍTULO II

“Las Contribuciones y la Materia del Convenio México-Estados Unidos para Evitar la Doble Imposición (Impuesto Sobre la Renta)”..... 66

1.-“Potestad Tributaria del Estado”	66
1.1.-Artículo 31 fracción IV Constitucional.....	70
1.1.1.-Los Mexicanos y los Extranjeros están Obligados a Pagar Contribuciones.....	71
1.1.1.2.- Tienen Derecho a percibir Contribuciones tanto la Federación, el Distrito Federal, los Estados como los Municipios.....	72
1.1.1.3 Los Impuestos deben ser establecidos por una ley.....	72
1.1.1.4 Las contribuciones deben destinarse a cubrir el gasto público.....	75
1.1.2.-Equidad y Proporcionalidad.....	76
2.-Contribuciones	79
2.1.-Facultades del Congreso de la Unión para la imposición de Contribuciones- artículo 73, fracción VII y 124 Constitucionales.....	81
2.2.-Sujetos de las Contribuciones-artículo 1° del Código Fiscal de la Federación.....	82
2.2.1.-Clases de Contribuciones-artículo 2° del Código Fiscal de la Federación.....	84
a) Impuestos.....	87
b) Contribuciones de Mejoras.....	88
c) Aportaciones de Seguridad Social.....	88
d) Derechos.....	88
3.-Impuestos	89
3.1.-Elementos de los Impuestos.....	91
a)Sujeto.....	91
b)Objeto.....	92
c)Base.....	92
d)Tasa.....	93
e)Tarifa.....	94
f)Época de pago.....	94
3.2.1.-Impuesto Sobre la Renta.....	94
3.2.1.1.-Sujetos del Impuesto Sobre la Renta	96

4.-Factores de vinculación para efectos del Impuesto Sobre la Renta.....	97
4.1.-Nacionalidad.....	98
4.2.-Residencia.....	104
4.2.1.-Domicilio y Residencia; Diferencias para efectos fiscales.....	108
4.3.-Fuente de Riqueza.....	111
4.4.-Establecimiento Permanente.....	114

CAPÍTULO III

Contenido del Convenio México-Estados Unidos para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuesto Sobre la Renta.....	118
--	------------

“Estructura del convenio”.....	119
--------------------------------	-----

1.1.-Disposiciones Generales

a)ámbito personal-Sujetos.....	120
a.1)Explicación del artículo.....	123
b)ámbito Material-Objeto.....	124
1.1.1.-Definiciones Generales.....	125
a)Persona; Sociedad; Empresa de un Estado contratante; Tráfico internacional; México; Estados Unidos y; Nacional.....	125
a.1)Explicación del artículo y su importancia en la aplicación e interpretación del Convenio.....	126
a.2)Fuentes legales relacionadas.....	131
b)Residencia.....	132
b.1)Explicación del artículo y sus efectos en la aplicación del Convenio.....	133
c)Establecimiento permanente.....	135
c.1)Explicación del artículo.....	136
d)Beneficios Empresariales.....	138
d.1)Explicación del artículo, importancia y relación en la distribución de utilidades efectuadas por un establecimiento permanente.....	139

2)Remisión a la legislación interna de México para la correcta aplicación del artículo 10 del Convenio en materia de dividendos.

2.1.-Empresa.....	144
2.1.1.-Sociedades Mercantiles. Disposiciones generales.....	148
a) Requisitos Legales para la constitución de las sociedades.....	152
b)Capital Social y Patrimonio.....	153
c)Derechos patrimoniales como efecto del status de socio.....	156
2.1.2-Sociedad de Responsabilidad Limitada.....	159
2.1.3-Sociedad Anónima.....	163
a)Acciones.....	164
b)Capital Social.....	170
c)Derecho de Voto.....	172
2.1.4.-Sociedad en Comandita por Acciones.....	173

CAPITULO IV El Recurso de Revocación, el Juicio Contencioso Administrativo, el Juicio de Amparo Directo y el Recurso de Revisión como Medios de Impugnación en la Aplicación de las Disposiciones contenidas en el Convenio México-Estados Unidos para Evitar la Doble Imposición.

1.-Definición de resoluciones y actos administrativos. Su importancia y relación en la aplicación del Convenio México-Estados Unidos.....	175
1.1.Definición.....	177
a)Elementos.....	180
b)Características.....	183
1.1.1.-Definitividad en el orden administrativo.....	200
1.1.2.-Definitividad para efectos contenciosos.....	200
1.2-Fundamento legal para la interposición de los medios ordinarios de solución de controversias.....	201
1.2.1.-Artículo 125, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación.....	202

2.-Recurso de Revocación- artículo 116 del Código Fiscal de la Federación	
a)Naturaleza Jurídica.....	205
b)Supuestos consagrados para el conocimiento del asunto ante la autoridad competente-artículo 117, fracción I, incisos a), b) y d).....	206
c)Tramitación del recurso ante la autoridad administrativa competente del acto que se combate.....	209
c.1.-Desconocimiento del acto que se combate o ilegalidad en su notificación.....	210
c.2.- Procedimiento Administrativo de Ejecución.....	212

2.1-El Juicio Contencioso Administrativo y su operabilidad en el convenio de doble imposición

a)Naturaleza Jurídica.....	214
b)Supuestos consagrados para la competencia del asunto ante el TFJFyA.-artículo 11, fracciones I, II y IV de la Ley Orgánica del TFJFyA-.....	216
c)Procedencia del juicio contencioso por opcionalidad en la interposición del recurso de revocación.....	217
d)Tramitación del Juicio Contencioso en materia de doble imposición internacional.....	218
d.1) La Demanda y Contestación.....	221
d.2) Pruebas.....	222
d.3) Incidentes de Previo y Especial Pronunciamiento.....	222
d.4) Alegatos.....	222
d.5) Cierre de la Instrucción.....	223
d.6) Sentencia.....	223
d.7) Queja.....	225
d.8) Recursos en el Procedimiento Contencioso Federal.....	225
e)Competencia de las Secciones de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolver los asuntos en materia de convenios para evitar la doble imposición- artículo 20, fracción I, inciso b).....	226

f) Competencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolver los asuntos sobre doble imposición-artículo 16, fracción V de la Ley Orgánica del Tribunal..... 227

3.- El Amparo Directo como medio de defensa contra las sentencias dictadas por el TFJFyA sobre resoluciones administrativas en la aplicación del convenio de doble imposición

3.1.-Juicio de Amparo..... 227

- a) Naturaleza Jurídica..... 227
- b) Fundamento Constitucional..... 229
- c) Procedencia del amparo directo (artículo 158 de la Ley de Amparo)..... 230

4.-El Recurso de Revisión como medio de defensa de las autoridades hacendarías contra las sentencias dictadas por el TFJFyA sobre resoluciones administrativas en la aplicación del convenio de doble imposición..... 234

4.1.-a) Naturaleza Jurídica..... 235

- b) Fundamento legal y supuestos consagrados para su interposición (artículo 248, fracción III, y penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación)..... 235

5.-Análisis de la aplicación concreta del artículo 10 del Convenio en materia de doble imposición internacional México-Estados Unidos..... 236

a)Explicación del Párrafo Primero..... 236

b)Explicación del Párrafo Segundo; Beneficiario Efectivo y Propietario Usufructuario..... 238

5.1.-Ejemplo de un caso práctico..... 242

a)Explicación del Párrafo Tercero..... 246

b)Explicación del Párrafo Cuarto..... 248

c)Explicación del Párrafo Quinto..... 249

d)Explicación del Párrafo Sexto..... 251

e)Comentario al Párrafo Séptimo..... 252

5.2.-Reglas establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para la distribución de dividendos y su acreditamiento..... 252

5.2.1.-Acreditamiento del impuesto sobre dividendos con base en el Convenio..... 259

CONCLUSIONES..... 265

BIBLIOGRAFÍA..... 271

LEGISLACIÓN CONSULTADA..... 275

SITIOS EN INTERNET..... 276

OTRAS FUENTES..... 276

ABREVIATURAS UTILIZADAS

CPEM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
CCF	Código Civil Federal.
CFF	Código Fiscal de la Federación.
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles.
LIE	Ley de Inversión Extranjera.
LN	Ley de Nacionalidad.
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta.
LFPA	Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
LOAPF	Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
LOTFJFA	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
OCEE	Organización Europea de Cooperación Económica.
ONU	Organización de las Naciones Unidas.
TFJFyA	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

INTRODUCCIÓN

El tema de tesis al que a continuación aludiré de manera específica dentro de las páginas que preceden a ésta, tiene como finalidad llevar a cabo un estudio pormenorizado sobre uno de los principales asuntos que hoy día se encuentra en conocimiento y preocupación de la comunidad fiscal internacional, siendo éste, un tópico de suma complejidad y ordinario en las relaciones comerciales entre los diversos Estados integrantes de los cinco continentes; aludo a las transacciones comerciales internacionales, por ser éstas las que originan el problema al cual me refiero, es decir, la doble imposición o tributación internacional, denominación que le ha sido dada con justa causa por los estudiosos del derecho tributario, incluyendo en el calificativo, a los juzgadores, legisladores, autoridades administrativas y por supuesto a los juristas y doctrinarios.

La doble imposición internacional, como ya fue apuntado, tiene sus orígenes en el aspecto económico, pues si se toma en consideración la estructura que lo conforma, se encontrará en uno de sus elementos el sustento de lo aludido; me refiero en esta forma, al factor ingreso, mismo que en la mayoría de las ocasiones se le adhiere inseparablemente, y por consecuencia ambos a aquélla, lográndose de esta forma, consolidar una cadena o estructura indivisa, de la cual, al separarse alguno de ellos, se estaría en presencia de otra figura jurídica diversa a la referida. Entonces, y en atención a que los ingresos forman una de las partes medulares del tema que me ocupa, es que he considerado indispensable hacer un análisis sobre ellos, entrando en la profundidad debida para concatenarlos e hilar la relación existente con el tema de la doble imposición internacional tanto jurídica como económica.

Ahora bien, en este orden de ideas y teniendo presente lo hasta aquí argüido, resulta procedente hacer el planteamiento siguiente; si como se ha dicho, la doble tributación en el ámbito internacional tiene su origen en el aspecto económico, entonces ¿La misma surge con el fenómeno denominado “Globalización”? La respuesta a esta pregunta, y basándome desde luego en trabajos de diversos autores, estudiosos de la materia, entre los que destacan los maestros José Manuel Calderón Carrero con su obra “La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación”, Francisco R. Dávila Aldas con la diversa intitulada “Globalización, Integración, América Latina, Norteamérica y Europa”, y Tanzi Vito con la propia, denominada “El impacto de la globalización económica tributaria” es, en opinión del que suscribe, en sentido afirmativo, pues como se verá más adelante y a mayor abundamiento, el término referido no es de reciente creación, y al tomar en consideración que el mismo deriva de la comercialización de bienes y servicios entre Estados, puede constatarse que los actos de comercio tienen su antecedente en épocas remotas, entre Naciones que ya vislumbraban las operaciones de mercadeo más allá de sus fronteras; sin embargo, esta etapa incipiente –por ser el

comienzo del proceso de integración-, da la pauta para la creación de un nuevo proceso en las economías Estatales, en donde las grandes corporaciones o empresas transnacionales o multinacionales, hoy día juegan un rol importantísimo en la materia que se ha elegido, y cuyo contenido podría anticiparse por demás interesante y complejo.

Durante el transcurso del análisis llevado a cabo a la materia de la doble imposición internacional, encontré situaciones de gran interés que fueron plasmadas en el presente trabajo; tales como despejar la duda en cuanto a si el fenómeno aludido es consecuencia inherente de la yuxtaposición o de la concurrencia descoordinada de la Potestad o la Soberanía Fiscal; para lo cual, el desmembramiento al elemento “Estado” fue indispensable. Asimismo, la partición de cada uno de los restantes elementos que conforman o estructuran la definición sustancial de la doble imposición internacional, resultó obligatoria para el correcto entendimiento y aplicabilidad del Convenio internacional signado por nuestro país y el del vecino del norte en esta compleja materia, pues de los mismos (elementos) se infiere el conocimiento necesario para comprender la problemática en cita, y estar así preparados para dar soluciones concretas cuando la situación en cuanto a la aplicación e interpretación de la norma internacional lo requiera.

Por otra parte, el estudio de las contribuciones, con miras a los ingresos, y muy específicamente del impuesto sobre la renta (por ser ésta la materia sobre la que descansa la norma internacional para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal), ha pretendido ser analizado con la atención requerida; ello en virtud de que la imposición sobre la manifestación de riqueza como objeto del tributo, genera uno de los principales recursos con los que el Estado cuenta o se allega para cumplir con sus objetivos sociales.

Para un mejor entendimiento del citado instrumento jurídico (Convenio) entre México y Estados Unidos en tratándose de su interpretación y aplicación, creí pertinente enfocarme solo en aquellos artículos que guardan mayor relación con el específico que he elegido para tales efectos. Para lograr mi cometido, el desglose de siete de los primeros diez numerales de la norma jurídica en comento, así como los comentarios respectivos a los mismos (con base en los diversos del Modelo de Convenio de la OCDE, y los propios del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos) y su relación con el último de los apartados del capítulo II del presente trabajo, fueron, a juicio del que suscribe, pertinentes; ello con motivo de la incesante utilización y relación guardada por parte del artículo décimo (elegido para la comprensión de la aplicación en norma internacional individualizada) con algunos otros numerales, los cuales llevarían aparentemente a una confusión de no haber sido distinguidos unos de otros, además del incompleto análisis efectuado a un tema tan importante como lo es el de la doble imposición jurídica y económica.

En cuanto al estudio del artículo 10º(dividendos), realicé un examen de la legislación doméstica, pues aun cuando la normatividad del Convenio establece sus propias reglas, la remisión a la legislación interna de los Estados contratantes es obligatoria y complementaria para el buen entendimiento y desarrollo del artículo de referencia. En esa tesitura, la Ley del Impuesto Sobre la Renta juega un papel importantísimo en cuanto a la distribución de dividendos se refiere, permitiendo distinguir con claridad entre la distribución realizada por conducto de una persona colectiva a sus socios o accionistas, tanto residentes en territorio nacional como residentes en el extranjero, de las efectuadas por conducto de un establecimiento permanente a su casa matriz, oficina central u otro establecimiento permanente residente en el extranjero; en adición al método bilateral concertado y utilizado para evitar la doble imposición, y la forma y monto de acreditamiento del impuesto pagado por la sociedad distribuidora.

En lo tocante a la distribución de dividendos, era menester separar y revisar con detenimiento todos y cada uno de los párrafos contenidos en el artículo décimo, estudiando los elementos sustanciales que los conforman, llegando-para mejor entendimiento- al análisis de los puntos que consideré fundamentales en esta materia, tales como las sociedades mercantiles, la inversión de capital extranjero en sociedades mexicanas, la empresa, y sobre todo las partes en que se divide el capital social, tanto en las sociedades intermedias (sociedad de responsabilidad limitada) como las de capitales (sociedad anónima y por acciones)-clasificación realizada por la doctrina-, ello con la finalidad de constatar que dentro de la legislación mexicana se encuentra permitido el otorgamiento de la reducción de la tasa impositiva sobre la base gravable estipulada en la norma internacional a estudio (y en muchos otros, salvo disposición expresa) para cualquier tipo de persona colectiva, tanto de carácter mercantil como civil, que reciba o distribuya utilidades o beneficios.

Por último, efectúe un estudio sobre los medios domésticos de solución de controversias previstos en la legislación mexicana con motivo de la aplicación de la norma internacional de mérito; ello con el objeto de estar en aptitud de saber cuales son las vías legales, y la manera de ser utilizadas, para la resolución de un conflicto en este tipo de materia (dividendos), abarcando para ello, tanto el recurso de revocación, el juicio contencioso administrativo, el recurso de revisión y el juicio de amparo. Para el desarrollo de este último capítulo, creí oportuno adentrarme, aunque no a profundidad, en la teoría del acto administrativo, llegando de esta forma al análisis concreto de la aplicación del artículo décimo.

El estudio que de los medios de solución de controversias he realizado son, en mi opinión, exhaustivos, esperando hacer más digerible tanto las normas sustantivas como las adjetivas del Convenio analizado y de la legislación nacional.

DOBLE IMPOSICIÓN DISPOSICIONES GENERALES

CAPÍTULO I Antecedentes sobre los Convenios para Evitar la Doble Imposición

1.-Aspectos Históricos en la formación de modelos de doble imposición

La doble imposición internacional es hoy día, uno de los problemas que mayormente aquejan tanto a personas físicas como a las jurídico-colectivas, ello en razón de la apertura comercial que los diversos Estados han manifestado como una forma de desarrollo que incida de manera sino inmediata, sí mediata, tanto en el factor económico como el social y el político, pues una nación con poder adquisitivo alto, se refleja en lo sano de su sociedad a través de la disminución de la pobreza, mejoras en la calidad de vida de sus gobernados y un sin número de características que describen el buen funcionamiento de un gobierno.

Circunstancias como las anteriores, dan origen al fenómeno comercial denominado globalización, mismo que en nuestros días se muestra con mayor intensidad, haciéndose presente como parte de la vida cotidiana, y cuya característica primordial consiste en la integración económica o integración de las economías a escala mundial para lograr así, una conjunción o unificación de las masas económicas de los diversos Estados, fortaleciéndose unos a otros de entre los elementos productivos que cada uno posee en lo individual para ser aprovechados por la colectividad y en especial por aquellos que menos tienen.

Derivado de lo anterior, se infiere que dentro de las características primordiales de lo que se ha dado en llamar “Globalización”, se encuentran el libre intercambio y transferencia de bienes, servicios y capitales (aún cuando en una etapa más avanzada de integración económica no solo se permita el libre tránsito sin restricciones a las antes aludidas, sino también a las personas, trabajo, e incluso la circulación de una misma moneda y la subordinación a una autoridad supranacional que rija entre las partes contratantes), factor que es determinante en el tema de la doble imposición internacional, pues sin salir del contexto mismo, al hacer referencia al tópico de la globalización, se incluye al anterior -principal en el presente estudio-, ello en virtud de que como el factor ingreso se encuentra íntimamente vinculado con el económico (a excepción claro está de los obtenidos por herencia, legado y donación) y éstos a su vez se incorporan de forma indivisible a la materia comercial, la cual, como ha quedado apuntado desde el inicio de estas páginas, es el elemento vertebral en que se funda la integración global, y como lo comercial está interconectado con todos los elementos descritos, es que se da la

existencia de una relación causal entre ambos temas; sin embargo, es menester puntualizar, aclarando así, que aun cuando lo comercial data desde el inicio de los tiempos, lo importante en el tema que aquí se trata, es poder ubicarlo en el momento (tiempo-espacio) mismo en el que se empiezan a dar los primeros matices de la doble imposición internacional y los caminos de la política tributaria enfocados a su pronta solución; motivo por cual, concuerdo -de acuerdo a estudios históricos que sobre el tópico han sido realizados- en que este problema puede ser ubicado desde el siglo V antes de Cristo, “...cuando al haberse fundado una colonia en Léucada occidental (islas Jónicas de la antigua Grecia) por habitantes de Oponte y de otras ciudades de Léucada oriental, los fundadores de esa colonia eran sujetos a imposición en la misma y en su tierra natal, aunque posteriormente, esta última estableció su exención.”¹

Por otra parte, durante la edad media algunos teólogos, glosadores y juristas se plantearon en diversas ocasiones el tema de la doble imposición internacional. Estudios que se realizaron a raíz de la existencia y yuxtaposición de impuestos patrimoniales de ciudades francesas e italianas sobre las mismas personas, así como el solapamiento de la misma clase de tributos exaccionados por diferentes feudos.

Al introducirse, durante los siglos XVI y XVII, la tributación general sobre el patrimonio en los principados alemanes, la problemática de la doble imposición adquiere de nuevo destacada importancia para la comunidad jurídica. Sin embargo, no fue sino hasta el siglo XIX cuando el tema en comento hubo de adquirir, en una forma más consciente y con diferentes tintes, la importancia requerida, siendo este el momento en el que se plantea la necesidad de remediar la doble imposición que se origina en el seno de los Estados federales como el alemán o el suizo, merced a la yuxtaposición de los impuestos federales con los de los Estados miembros y las de estos últimos entre sí sobre los mismos hechos imposables. Por ello, y en concreto, “...es que la asamblea General Suiza declaró en 1862 que la soberanía fiscal de los Cantones dentro de la Confederación no podía tener carácter limitado, estableciendo años más tarde el principio constitucional de interdicción de la doble imposición a nivel interno.”²

En este orden cronológico, y según M. Carrol y K. Vogel, el primer tratado internacional que abordó de forma global el fenómeno de la doble imposición internacional fue el Convenio entre Austria-Hungría con Prusia, firmado el 21 de junio de 1899.³

¹ Pires, M., “Da Dupla Tributacao Jurídica Internacional Sobre o Rendimento” citado por Calderón Carero, José Manuel, “La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”, Editorial Mc Graw Hill, Madrid, 1997, p. 2

² Ibidem p.3

³ Tomado de Calderón Carrero, José Manuel, “La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea, Editorial Aranzandi, Pamplona, España, 1997, p. 34

Asimismo, a finales del siglo XIX algunos de los países cuyas economías se encontraban en una fase más avanzada de internacionalización, como EE.UU., el Reino Unido y los Países Bajos, comenzaban a plantearse la problemática de la doble imposición internacional y los mecanismos para eliminarla, merced a que dicho fenómeno tributario constituía un serio obstáculo al desarrollo de las operaciones económicas internacionales de sus empresas, y por ende, del conjunto de su economía. En este sentido, fueron los Países Bajos los primeros en introducir una norma unilateral en orden de suprimir los efectos de este fenómeno. En 1893 este Estado estableció una técnica al efecto en relación con los impuestos exaccionados o cobrados en las colonias del mismo. No obstante, la introducción de una medida omnicomprendensiva de eliminación de la doble imposición internacional se demoró hasta 1920 para personas físicas y hasta 1930 en relación con todo tipo de contribuyentes⁴. Del mismo modo el parlamento británico introdujo una norma temporal de eliminación de la doble imposición colonial en la Finance Act de 1916, aunque hubo que esperar hasta 1920 para el establecimiento de un sistema definitivo (dominion tax relief)⁵. Por su parte, el Congreso de los EE.UU., a la vista de los perjuicios económicos que este fenómeno causaba a las empresas que operaban en el extranjero, trató de remediar esta problemática adoptando el método de imputación (foreign tax credit), originalmente introducido en las secciones 222 y 238 de IRC de 1918.

Teniendo entonces en consideración-como he venido argumentando-que la doble imposición internacional encuentra su origen en el aspecto económico-comercial, mismo que se integra de aquellos elementos que los teóricos han denominado factores de la producción (Tierra, Capital, Trabajo y Empresa), y que los mismos (factores de producción) generan a su vez riqueza, la cual es materializada a través del incremento patrimonial que una persona deviene en razón de aquellos, y la cual es gravada dentro de los Estados en donde la misma se genera o se es residente o nacional, pudiendo surgir, en consecuencia, el problema planteado, mismo que ya en el pasado se venía presentando, y del cual se ha hecho referencia en los párrafos que preceden, se nota con claridad la relación guardada entre el fenómeno de la integración económica y la doble imposición internacional; pero, no es sino hasta los inicios del siglo XX, momento en que el mundo se encontraba inmerso en una diversidad de acontecimientos que cambiarían la historia de la humanidad,-y en ellos, por supuesto, se hallaba presente la economía, ya desarrollándose con gran amplitud dentro del proceso globalizador-, cuando algunos países a través de los

⁴ Ley Neerlandesa de 16 de abril de 1920, para la eliminación de la doble imposición (wetvoorkoming dubbelebelasting) (personas físicas). Ley Neerlandesa de 14 de junio de 1930, eliminación de la doble imposición (wetvoorkoming dubbelebelasting) (personas jurídicas), Ídem.

⁵ Davis D. R., "Principles of International Double Taxation Relief, Sweet and Maxwell" London 1985, Págs. 28-30, quien destaca como la problemática de la doble imposición internacional comenzó a cobrar significación en el Reino Unido a partir de 1861, toda vez que en 1860 la INDIA había introducido su impuesto sobre la renta, el cual en conjunción con el impuesto británico paralelo originaba una apreciable sobrecarga fiscal sobre los contribuyentes británicos que repatriaban las rentas de origen colonial, Ídem.

recientemente creados organismos internacionales, vislumbraron y tomaron con mayor seriedad la importancia que el tema de la doble imposición representaba, y representaría en años venideros.

1.1.-La Sociedad de las Naciones Unidas y su Comité Financiero en la encomienda para evitar la doble imposición

Al término de la segunda guerra mundial, en donde la victoria de los países aliados se hacía inminente, tras la derrota de los alemanes en Marne, y la entrada de las tropas norteamericanas al campo de batalla, replegando por completo al país nazi en Bélgica y obligándolo a firmar el armisticio en el año de 1918, surgiría un organismo internacional encargado de velar por la paz mundial integrado por los aliados y trece países neutrales, quedando excluidos los países vencidos; este organismo llevaría por nombre “Sociedad de las Naciones Unidas”, el cual, junto con otro diverso, que de manera paralela, centraba su preocupación en el problema de la doble imposición, llevaría a cabo lo propio, tal y como lo relata Arturo Enrique Sampay al puntualizar que “...la Chambre du Commerce International creada en 1920, en París, y constituida por las personalidades más representativas del mundo de los negocios internacionales puso en el orden del día de su primera reunión el problema de la doble imposición, porque ya diversas Instituciones Internacionales para el estudio del derecho de gentes se había ocupado del Derecho Fiscal Internacional, e iban arribando a conclusiones atinentes que, por lo mismo, eran contrarias a los intereses del capitalismo internacional; dicho organismo entró en relaciones con la Sociedad de las Naciones Unidas, que a su instancia, *por conducto de su Comité Financiero, encargó, en respuesta a la necesidad planteada en la Conferencia Financiera de Bruselas*⁶, a los profesores Bruins de Róterdam, Einaudi de Turín, Seligman de New York, y Stamp de Londres (Países Bajos, Italia, Estados Unidos y Reino Unido), un dictamen sobre la doble imposición. Salteó el proceso que comenzó con este dictamen y concluyó con los celebres proyectos-tipo de tratados acerca de la doble imposición, aprobados por la Sociedad de las Naciones Unidas en su reunión de Ginebra, en 1928, pero que no fueron redactados por representantes diplomáticos, sino por expertos fiscalistas gubernamentales.”⁷

El Comité Financiero en el año de 1922 formó un grupo de siete funcionarios fiscales (Bélgica, Checoslovaquia, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido y Suiza) con la finalidad de estudiar los aspectos administrativos y prácticos de la doble imposición y de la evasión de impuestos a nivel internacional. En 1925 el grupo fue reestructurado y se le sumaron expertos de Alemania, Argentina, Japón, Polonia y Venezuela. En 1927 se unió al grupo por primera vez un funcionario de

⁶ Las cursivas son mías

⁷ Enrique Sampay, Arturo, “Derecho Fiscal Internacional”, Editorial Biblioteca Laboremus, La Plata, Buenos Aires, 1951, Págs. 21-26

Estados Unidos de Norteamérica. En los periodos de funciones celebrados de 1923 a 1927, el grupo elaboró convenios bilaterales para evitar la doble tributación en materia especial de impuestos directos, en relación con los impuestos sobre la renta y la propiedad; un convenio para evitar la doble imposición sobre los derechos sucesorios; un convenio bilateral de asistencia administrativa en cuestiones fiscales y un convenio bilateral de asistencia judicial en la recaudación de impuestos.

Después de acuñado el modelo, la Sociedad de las Naciones invitó a los Estados a concertar, calcándolo, tratados fiscales. Por otra parte, es de mencionarse que las convenciones-tipo preparadas en Ginebra en 1928, y más rigurosamente las adoptadas en Londres en 1946, tienden a hacer efectivo lo que en 1925 afirmaba esa Comisión de expertos fiscalistas en su conclusión sometida a la Sociedad de las Naciones Unidas, a saber: “El impuesto general en las rentas, o sea, un impuesto (que puede ser una tasa progresiva) aplicado a la renta total de un contribuyente, cualquiera que sea la fuente de donde derive, solo puede ser sancionado, en principio, por el Estado donde tenga su domicilio.”⁸

1.2.-Comité Fiscal Permanente de la Sociedad de las Naciones Unidas y su incidencia en los modelos de doble imposición.

En el seno de la Sociedad de las Naciones Unidas durante el año de 1929, y tomando como referencia los trabajos que la reunión general de expertos había llevado a cabo, se crea un órgano denominado “Comisión Fiscal” el cual “...se encargaba de promover los tratados fiscales internacionales y perfeccionar los tratados-tipo que habían de adoptar los diversos Estados. Este comité, que integraban representantes de la Chambre du Commerce International, continuó sus trabajos no obstante que su matriz, la Sociedad de las Naciones Unidas, quedó demolida entre los escombros producidos por la segunda guerra mundial. Así, en 1943, se reunió en México una comisión regional que, formada por representantes latino-americanos, preparó proyectos-tipo de tratados que se ajustaban al principio justo del derecho fiscal internacional; cuando la Sociedad de las Naciones Unidas publicó esos modelos de convenciones, se apresuró a advertir que no reflejaba la opinión del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones. Agregando además, que el Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones remitió después esos proyectos-tipo a la ONU, sintiéndose albacea testamentario del legado que, en materia de impuesto, la extinta Sociedad de las Naciones dejaba a la nueva Organización Internacional, quien **en 1946, creó el Consejo Económico y Social**, instituyendo en adición, una Comisión de Finanzas, entre cuyos objetivos se contaba todo lo referente a los problemas fiscales internacionales, dando opinión al Consejo Económico sobre los mismo puntos.

⁸ LEAGUE OF NATIONS, “Report and Resolutions on Double Taxation and Tax Evasion” citado por Enrique Sampay, Arturo, “Derecho Fiscal Internacional”, Op. Cit. p. 26

Desde su primera sesión en 1947, la Comisión elaboró su programa, que en cuanto a lo fiscal, contenía especialmente tres problemas: 1.- Continuación de los trabajos de la Sociedad de las Naciones Unidas sobre la doble imposición y la evasión fiscal; 2.- Publicación comenzada por la Sociedad de las Naciones Unidas, de los estudios sobre regímenes impositivos de los Estados, y 3.- Examen del estatuto fiscal relativo a los extranjeros y a los nativos.”⁹

De los mismos datos participa el maestro Herbert Bettinger¹⁰ al señalar que “El Comité Fiscal dedicó una atención considerable al problema de formular, con fines fiscales, normas para la imputación de los ingresos comerciales de las empresas que operaban en varios países. En el marco de esas actividades se elaboró un proyecto de Convenio para la distribución de las rentas de las empresas entre los Estados involucrados en la tributación, primero en las reuniones de un Subcomité, celebradas en New York y en Washington, bajo los auspicios de la sección americana de la Cámara de Comercio Internacional, y posteriormente en una reunión plenaria del Comité Fiscal, en junio de 1933.”

Agrega además el autor en cita¹¹ que “...el Comité Fiscal en 1940 convocó a un Subcomité en los Países Bajos, para examinar los avances obtenidos en relación con los acuerdos fiscales a los que llegó en la reunión de Ginebra llevada a cabo en 1929 y en la que participaron 27 países. Los resultados de sus trabajos se examinaron en una Conferencia Tributaria Regional efectuada en junio de 1940 en México, D.F., esta reunión reanudó labores en julio de 1943 en el mismo país, asistiendo representantes de Argentina, Bolivia, Canadá, Colombia, Chile, Ecuador, Estados Unidos de Norteamérica, México, Perú, Uruguay y Venezuela. La segunda conferencia Tributaria Regional aprobó un modelo de convenio bilateral para evitar la doble tributación sobre la renta y su protocolo, así como un modelo de convenio bilateral para el establecimiento de una ayuda recíproca de materia de aplicación y cobranza de los impuestos directos y su protocolo.”

El Consejo Económico y Social de la Organización de las Naciones Unidas el 1º de octubre de 1946 formuló una Comisión Fiscal, a la que se le pidió emprender y asesorar al Consejo en el campo de la Hacienda Pública especialmente en sus aspectos jurídicos, administrativos y técnicos.¹²

⁹ Ibidem, Págs. 26-27.

¹⁰ Bettinger Barrios, Herbert, “Estudio Practico Sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación Internacional”, Ediciones Fiscales ISEF, México, 2002, p.72

¹¹ Ídem

¹² En relación con la continuación de los trabajos realizados por el Consejo Económico y Social, ver: Borrás, Alegría, “La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1974, Págs.123-130, destacando las resoluciones 67(v) de 24 de julio de 1974, especialmente los apartados n) y o); 226 (xi) de 22 de julio de 1949, apartado d); 378 (xiii) de 10 de agosto de 1951; 486 (xvi) de 4 de julio de 1953, esta última muy importante pues por resolución de 5 de agosto de 1954 se suspende la actividad de la Comisión.

La disolución de la Comisión Fiscal –aun cuando tal decisión parezca brusca e incorrecta, pues la misma no había terminado su objetivo-, se debió a otro tipo de razones, cuyas raíces se encuentran en la resolución 304 (IV) de la Asamblea General de 16 de noviembre de 1949, que estableció el programa ampliado de asistencia técnica para el desarrollo de los países insuficientemente desarrollados, creándose posteriormente los órganos adecuados para llevar a cabo específicamente la misión del Programa (Junta de Asistencia Técnica, Comisión de Asistencia Técnica, etc...). Con ello la Comisión ve reducido su papel simplemente a colaborar, a título consultivo, con los órganos citados.¹³

1.3.-La Organización de Cooperación Económica Europea en sustitución de la Comisión Fiscal en busca de los modelos para evitar la doble imposición.

Como se ha venido estudiando en orden cronológico al tema que me ocupa, a partir de la finalización de la primera guerra mundial, ya un gran número de países preocupados por la doble imposición, tratan de regular el problema a través de diversos estudios o proyectos encomendados a organismos internacionales (de los que me he ocupado en puntos anteriores), aunque a lo anterior sería prudente agregar que no todos los aludidos organismos cumplieron con su finalidad, pues tal y como lo comenta la autora Alegría Borrás¹⁴ “La labor realizada por el Comité Fiscal del Consejo Económico y Social de la O.N.U. fue más bien escasa, tanto que se considera que el Sucesor del Comité Fiscal de la Sociedad de las Naciones Unidas fue el Comité Fiscal de la O.E.C.E (por sus siglas en ingles), creado por resolución C (56) 49 del consejo de la O.E.C.E de 16 de marzo de 1956, dos años después de que suspendieran las actividades del Comité Fiscal de las Naciones Unidas, por considerarlas innecesarias. Como característica primera de este comité de la O.E.C.E cabe destacar que la lucha contra la doble imposición vuelve al área europea, como en los primeros trabajos de la Sociedad de Naciones.”

Sobre esta organización no hay mucho en que abundar, pero no por su escasa participación en el problema al que me avoco, sino porque en años posteriores cambia su denominación a la de Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, cuya preocupación fundamental se enfoca no ya en los problemas de la Unión Europea, sino en la de todos los restantes, teniendo como prioridad los menos desarrollados.

De informes similares participa el maestro Herber Bettinger¹⁵ al señalar que “En 1954 la Comisión Fiscal y su Comité de Relaciones Fiscales Internacionales dejaron de actuar y la función para el estudio de la doble tributación internacional se desplazó hacia la Organización de Cooperación Europea.

¹³ Chretien, M, Citado por Borrás Alegría Op. Cit. p. 130

¹⁴ Borrás Alegría, Op. Cit., p.140

¹⁵ Ídem

El consejo de la O.C.E.E. adoptó su primera recomendación sobre la doble tributación el 25 de febrero de 1955, esa recomendación se tradujo en el establecimiento del Comité Fiscal de la O.E.C.E. en marzo de 1956.”

1.4.-La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico y su Comité de Asuntos Fiscales

Como se arguyó con antelación, la sucesora de la extinta O.E.C.E. fue la denominada Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico, cuyos principios se cimentaban en la idea de llevar a cabo proyectos a escala mundial para lograr el desarrollo de las naciones, especialmente de las que más carecían de él, pues recordemos que la antecesora de ésta, tuvo como fundamento la reestructuración política, social y económica de la antigua Europa al término de la segunda guerra mundial, ya que como se sabe, la misma quedó devastada tras el paso de las fuerzas alemanas(...); uno de los puntos que interesaron e interesan todavía y con mayor intensidad a este nuevo organismo internacional, es lo tocante a la doble imposición internacional, tal y como lo relata la ya tantas veces aludida Alegría Borrás¹⁶ al puntualizar que “...cumplidas muchas de sus finalidades, la O.E.C.E. da paso a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, **cuyo tratado institutivo se firmó el 14 de diciembre de 1960, entrando en vigor el 30 de septiembre de 1961.** En la cuestión fiscal, no se producen cambios, ya que continúa funcionando el Comité Fiscal, como uno de los Comités subsidiarios que pueden ser creados por el Consejo, de acuerdo al artículo 9 del Tratado.”

La labor más importante desarrollada por el Comité Fiscal de la O.C.D.E., es sin duda, la publicación de los modelos de convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta (1963) y sobre las sucesiones (1966), para que de ese modo, sino se alcanzaba un modelo multilateral en la materia, se consiga al menos una cierta armonización en los principios definiciones, reglas, métodos e interpretación de los tratados bilaterales.

Como se ha visto, la creciente necesidad de dar solución a la problemática de la doble imposición va adquiriendo mayor interés; ello debido a la gran magnitud que las operaciones comerciales transfronterizas requieren para mejor seguridad y beneficios en y de sus transacciones. Tan es así, que el problema de la doble imposición internacional al pasar de los años, ha tratado por diferentes caminos de ser resuelta a través de los diversos métodos que distintos organismos a escala internacional han ideado y empleado, ya sea formulando recomendaciones o elaborando proyectos de convenios en donde se contengan las reglas específicas a seguir para clarificar, unificar y garantizar la situación fiscal de las personas sujetas a gravamen por los diversos Estados.

¹⁶ Ibidem p. 141

Ahora bien, los organismos encargados de dar solución a esta problemática ya han sido referidos, sin embargo y en relación con el último de ellos, se deberá poner mayor atención, pues como se expondrá con posterioridad, nuestro país adopta su modelo-tipo (OCDE) propuesto para evitar la doble imposición (del cual abundaré en páginas subsecuentes).

2.-Importancia de la celebración de convenios para evitar la doble imposición

Retomando algunas de las consideraciones que he venido expuesto hasta el momento, es menester, para dar forma a este apartado, señalar de nueva cuenta que las relaciones comerciales interestatales son de tal magnitud, que hoy día sería imposible concebir el desarrollo de un país a través del solipsismo o autonomía, pues el incremento de la tecnología y la ciencia la hacen imposible en razón de necesitarse productos o materiales que dentro de un territorio determinado no son susceptibles de producirse, motivo suficiente para buscar en otros países lo que en el propio se carece. Además de los beneficios que se generan con la importación o exportación de capitales o la comercialización de bienes y servicios, etc..., se encuentran, como en todo camino, aspectos negativos o perjuicios que también inciden o forman parte del proceso de integración económica, los cuales, afectan el ámbito tributario de la diversidad de gobiernos, quienes se ven en la necesidad de plantear estrategias encaminadas a resarcir, disminuir o evitar posibles daños que afecten su desarrollo interno con el actuar de otras economías, pues como es de suponerse, la lucha por la obtención de mayores recursos que puedan ser canalizados hacia sus territorios, incide de forma significativa tal, que en ocasiones su actuar se ve limitado o distorsionado por las políticas de otras jurisdicciones.

Como ejemplo de lo anterior y del impacto que el fenómeno de la globalización tiene sobre la tributación, encontramos-siguiendo a Vito Tanzi¹⁷- los siguientes:

- a) **Impuestos sobre las ventas:** algunos países pequeños logran atraer compradores (domiciliados en Estados vecinos) manteniendo bajos sus impuestos al consumo sobre productos fácilmente transportables. Estos movimientos transfronterizos, muchas veces son una fuente de limitación para imposición de elevados gravámenes en los Estados de residencia habitual de dichos sujetos.
- b) **Impuestos sobre los beneficios empresariales:** el desarrollo de transnacionales en diversos países mediante la instalación de filiales o sucursales, ha permitido a las empresas multinacionales reducir su carga tributaria global, sea a través del aprovechamiento de privilegios o incentivos

¹⁷ Tanzi Vito, citado por Pablo Campagnale, Norberto et al, "El Impacto de la Tributación Sobre las Operaciones Internacionales, Editorial FEDYE, Buenos Aires, Argentina, 2000, p. 3

fiscales otorgados por determinadas jurisdicciones o de la manipulación de los precios de transferencia de los insumos. De esta manera, estos insumos logran canalizar los beneficios hacia jurisdicciones de menor nivel de imposición, encontrando los Estados perjudicados serias dificultades para controlar la mecánica planteada.

- c) **Impuestos sobre las ganancias de las personas físicas:** en muchas ocasiones las ganancias provenientes de inversiones o actividades realizadas en el extranjero no son declaradas por sus titulares, sea por encontrarse ocultas en los paraísos fiscales o por cuestiones prácticas que impiden que la administración tributaria obtenga la información. Las pérdidas ocasionadas por esa vía en la recaudación de los países involucrados ha originado que algunas veces los responsables de las políticas fiscales procuren compensar las mismas mediante el aumento de altas tasa de otros gravámenes.

No es óbice agregar a lo antes expuesto, que el libre intercambio de bienes, capitales y servicios representa una problemática pendiente de resolver para todos los gobiernos, pues además de originarse la doble o múltiple imposición internacional, también se dan algunos otros, tal y como lo señala Norberto Pablo Campagnale¹⁸ al decir que “...la globalización plantea a las administraciones tributarias graves dificultades, algunas de las cuales, si bien son de antigua data, se han acentuado con el proceso de apertura económica. Entre estas se pueden mencionar las siguientes:

- a) **Aumento del fenómeno de la doble imposición internacional:** el incremento del comercio internacional ha agudizado el problema de sobreimposición de potestades tributarias derivadas con la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes por parte de distintos Estados, con la consiguiente doble o múltiple tributación o imposición de las inversiones realizadas en el exterior.
- b) **Fijación de los precios internacionales en operaciones vinculadas:** la globalización de la economía conlleva a un aumento de las transacciones efectuadas por empresas pertenecientes al mismo grupo económico. Estas operaciones representan como rasgo particular la ausencia de intereses opuestos, ya que ambas partes obedecen a un control común, lo cual permite la libre fijación de los precios de transferencia.

¹⁸ Pablo Campagnale, Norberto et al., Op. Cit. Págs. 4-5

- c) **Evaluación de la estructura de financiamiento de las empresas locales:** el diferente trato fiscal dispensado al capital propio frente a la financiación proveniente de terceros, motiva que las empresas matrices financien sus filiales mediante préstamos intra-grupo, con objeto de reducir la carga tributaria total del grupo (sub-capitalización).”

Como se observa fácilmente, la liberación del comercio como consecuencia de los diversos niveles de integración en que se hallan dentro del proceso globalizador, dan paso a una serie de dificultades (generadas como respuesta a la obtención de ingresos provenientes de fuente de riqueza extranjera) -como la doble imposición internacional- que se deberán solucionar.

La desgravación arancelaria, como otra de las consecuencias inherentes del ya aludido proceso de integración, trae consigo una reducción en las tasas impositivas al comercio, dando como resultado una mayor movilidad entre los comerciantes e inversionistas que desean obtener mejores beneficios con una carga tributaria disminuida; surgiendo en ocasiones, como efecto de ello para los Estados donde es residente el comerciante o inversionista, generar menores ingresos públicos para cumplir con las necesidades sociales.

Por otra parte, se entiende que como resultado de las bajas tasas impositivas al comercio y a las inversiones, los gobiernos de cada Estado hayan adoptado medidas tendientes a incrementar los ingresos públicos, ejemplo palpable de ello es el aumento en las tasas impositivas sobre la renta y el patrimonio; ahora bien, a reserva de ser detallado con posterioridad, diré que la potestad tributaria de que cada Estado o Nación goza es irrenunciable o sujeta a condicionamientos por otro Estado, con lo cual, no se afirma que la misma no pueda ser limitada por quien tiene facultades para ello, es decir, el propio Estado como soberano y sujeto de derechos y obligaciones en el orbe internacional a través de la llamada medida bilateral, quien se materializa por conducto de un convenio o tratado internacional.

2.1.-Incidencia en la economía

Como fácilmente se desprende de lo antes referido, la doble imposición internacional -como uno de los problemas resultantes de la globalización- surge con motivo de la diversidad de criterios o elementos de vinculación que sujetan al contribuyente en relación con el hecho imponible o generador del tributo, por la conjunción o concurrencia de potestades tributarias, entendidas estas como partes específicas del poder estatal y/o del poder general de la soberanía de que cada Estado es titular sin limitación alguna y, por la ausencia de principios uniformes en el plano internacional, tendientes a la restricción en el cobro de impuestos sobre un mismo sujeto pasivo en relación con las operaciones comerciales llevadas a cabo en dos o más territorios. Ahora bien, en otro orden de ideas y vinculando lo dicho en

este párrafo con relación a la incidencia que tiene la doble imposición en el ámbito internacional, cabría decir que la sobrecarga fiscal sobre un mismo sujeto obligado, genera serias dificultades en el ámbito económico -tanto de quien lo resiente directamente, como la de alguno o ambos de los Estados que lo gravan-. La razón de este argumento deriva de lo siguiente: si un mismo sujeto que realiza operaciones comerciales -entendidas éstas como el libre intercambio de bienes y/o servicios o las inversiones de capital, etc- en dos o más territorios es gravado por un mismo concepto en aquéllas, devendrá en consecuencia la inamovilidad de los mismos, es decir, **“...de los recursos económicos y factores de producción, dándose el efecto del aislamiento de mercados, la obstaculización de inversiones y flujos de capitales transnacionales, encareciendo la producción al conllevar la translación del impuesto al destinatario final del producto, falseando las condiciones de competencia, interfiriendo en la política de los otros Estados, implicando la creación de fiscalidades paralelas y refugios fiscales, generando ineficacias económicas de origen fiscal e, incluso contraviniendo los principios establecidos en el GATT.”**¹⁹

Lo anterior resulta en el desaliento que un inversionista sufre al encontrarse inmerso en el pago de dos o más impuestos por un solo hecho generador del ingreso, sin contar las altas tasas impositivas que se podrían encontrar en cada uno de los Estados; teniéndose así, que la regla de justicia tributaria a que debiera haber lugar, se encuentra fuera de la orbita de esta problemática, prefiriendo el comerciante o inversionista, mantener sus bienes o capital dentro de un solo territorio, razón por demás fundada para la negociación y celebración de Convenios internacionales tendientes a evitar la problemática en cita.

2.1.2.-Incidencia en la fiscalización

La doble imposición internacional afecta de manera significativa el proceso recaudatorio en cada uno de los Estados en que se presenta, pues tal y como se vio en el punto precedente, el temor fundado que surge de la incertidumbre de llegar a ser gravado dos o más veces por un mismo ingreso en jurisdicciones diversas (aquí nuevamente al igual que el punto anterior, me adelanto un poco a los elementos de la doble imposición), disminuye el incentivo hacia los inversionistas y comerciantes para trasladar sus capitales, bienes o servicios, mermándose de esta forma la capacidad financiera de los Estados, quienes por vía recaudatoria hubieran generado una proporción mayor de recursos; sin embargo, como bien se sabe, la afectación emanada por este tipo de situación, impacta no solo a los países desarrollados, quienes son los principales exportadores de capitales; sino también a los subdesarrollados, quienes se encuentran en busca de mayores inversiones para la generación de más empleos y con ello el incremento en los ingresos, mismos que

¹⁹ Tomado de Calderón Carrero, José Manuel, Op. Cit. Págs. 84-85

serán recaudados vía administrativa por las autoridades de cada Estado, de conformidad con su legislación interna. En cuanto a los países desarrollados, la afectación sufrida por el fenómeno de la doble imposición se vislumbra en el hecho de que sus nacionales o residentes, en la mayoría de los casos se verán lesionados económicamente al restringírseles su capacidad de crecimiento por la limitante de exportación en sus productos, servicios o la movilidad de su dinero a través de las distintas inversiones, que en términos reales son generadores de un mayor número de clientes o utilidades, para con ello darse, el aumento en los ingresos, los cuales, hubieran podido ser gravados en una proporción significativa en relación con lo que efectivamente lo fueron.

Como se aprecia claramente, el efecto de la doble imposición internacional no solo afecta a los países en desarrollo, sino también a los desarrollados, aunque de forma distinta, pues mientras en unos la carencia de recursos económicos, tecnológicos y científicos acarrea la necesidad de importar bienes, servicios e inversiones, por el otro la propiedad de los mismos conduce a la obligación expansionista de exportación y comercialización de aquellos (recursos económicos) con la finalidad, en ambos casos, de la obtención de los recursos monetarios suficientes destinados a cumplir con las necesidades sociales básicas en cada uno de estos (Estados-Naciones o Pueblos).

Por ello, los Convenios de doble imposición resultan ser la medida o vía propicia para combatir los efectos de la doble o múltiple imposición internacional, pues dentro de cada uno de ellos, se contienen los métodos atinentes para eliminarla o limitarla; ahora bien, respecto de este punto cabe señalar que en efecto, el pensamiento dirigido a las consecuencias resultantes de la limitación a la potestad tributaria Estatal respecto del proceso de fiscalización, tiene sustento tanto económico como político y social, pues a través de los Convenios para evitar la doble o múltiple imposición internacional, las prestaciones se vuelven recíprocas, vertiéndose un dualismo manifiesto en las transacciones otorgadas por los contratantes, pues la referida apariencia en la disminución económica de las finanzas públicas queda compensada con los hechos positivos a que se harán referencia en el punto que precede a éste, y al cual se remite al lector para una mayor comprensión.

En otro orden de ideas, y teniendo presente que la doble imposición internacional incide en la fiscalización de los Estados, veamos el efecto positivo que los convenios para evitar la doble imposición producen en relación con los Estados recaudadores y los sujetos obligados. Si se toma como referencia y a contrario sensu los efectos negativos que la doble imposición produce en la economía si éstos no se encuentran debidamente regulados -tales como la inamovilidad de capitales, fomento en la creación de paraísos fiscales, etc...- se deduce, como consecuencia, una mayor estabilidad económica, el crecimiento de empleos, y todo esto en

conjunto vislumbrado con un mejor desarrollo nacional, y aun cuando en apariencia se presumiría la disminución en la recaudación, los beneficios económicos siempre terminarían siendo los de mejor opción tomando en cuenta la firma de una norma de derecho público para evitar la doble imposición internacional.

2.1.3.-Limitación a la potestad tributaria de los Estados signatarios

En cuanto a las anotaciones respectivas que sobre el apartado en cuestión se harán, es dable solo mencionar que el abundamiento correspondiente sobre este punto, será llevado a cabo cuando de forma particular sea tocada la doble imposición internacional, pues dentro de los elementos contenidos en la misma, se halla desde luego la potestad tributaria, vista en lo especial y en lo general al concurrir las diversas de cada Estado. Por ello, únicamente reiteraré lo que en apartados precedentes he comentado, y es lo concerniente a los efectos que los convenios de doble imposición traen aparejados, siendo concretamente los relativos a la limitación a que cada Estado soberano e independiente se obliga con otros en tratándose de la facultad de imposición o aplicación de las normas tributarias previsoras de hechos ocurridos fuera del territorio nacional, en donde la ley doméstica se hace extensiva respecto del sujeto obligado por vínculos o conexiones entre ellos.

De esto, lo que se trata de significar es que los Estados como entes supremos de un orden jurídico determinado, e iguales entre sus similares por el poder o potestad soberana otorgada y reconocida en él ámbito internacional, restringen de motu proprio algunas de las funciones a que tienen derecho por convenios internacionales, visualizándose en un primer momento y en apariencia, una afectación directa a las finanzas públicas, y derivado de ello, en la fiscalización. Ciertamente lo es, pero el trasfondo del desarrollo nacional supera en mucho esta concepción, además del respeto a los principios de justicia, legalidad, equidad y proporcionalidad que toda norma jurídica debe y tiene que considerar en relación con los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

3.-Doble imposición en México, legislación aplicable y el modelo adoptado para evitarla.

El apartado que a continuación trataré, es el referente a la doble tributación o imposición en México, en el entendido de que me estoy refiriendo al ámbito internacional, pues desde el inicio de este trabajo a sido mencionado reiteradamente; por tal motivo, el problema de la doble imposición interna será excluida de su estudio.

Ahora bien, como elemento introductorio al punto que en este apartado será abordado, es pertinente señalar que el fenómeno de la doble imposición internacional no es materia ajena a nuestro país, pues un gran número de acuerdos o tratados comerciales a lo largo de varios años han sido concertados y firmados con países de casi todas las latitudes del mundo; si embargo, es de resaltar aquellos con nuestro vecino país del norte, los Estados Unidos de Norteamérica, ello en virtud de la estrecha relación comercial y por consecuencia de inversión en nuestro territorio, sin olvidar, además de agregar, la gran influencia económica, política y social que tal potencia ejerce a nivel global.

Asimismo, y tomando en consideración los grandes avances tecnológicos y científicos, México, nuestro Estado soberano, consciente de la doble imposición internacional que el fenómeno de la globalización acarrea, desde los años 40's ha estado presente en las diversas convenciones internacionales para tratar la problemática en cita; sin embargo, pese a tales esfuerzos, no es sino hasta tiempos recientes que se ha ocupado de dar soluciones concretas, sea modificando, adicionando, reformando o en su caso, creando normas atinentes en su legislación doméstica, para responder a las necesidades fiscales de la comunidad internacional de la cual forma parte.

En ese orden de ideas, se verá en páginas posteriores la reglamentación jurídica, tanto al interior de nuestro país con disposiciones como el Código Fiscal de la Federación, el Impuesto Sobre la Renta y la propia Constitución, hasta instrumentos internacionales suscritos o adoptados por nuestro Estado, como la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, el Modelo tipo propuesto por la OCDE, el Convenio materia del presente estudio, hasta la nueva Ley Sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica de 2 de septiembre del año 2004, misma que por su importancia en el tema que me ocupa, será abordada con la atención debida.

3.1.1.-Doble imposición internacional

Una vez realizadas las anotaciones anteriores, es indispensable ir desglosando del concepto que se tiene sobre el tema en análisis, los elementos y características distintivas del mismo, por lo cual y en orden lógico, lo primordial será dar una idea conceptual de lo que por doble imposición se entiende.

En esta tesitura, cabría la posibilidad de mencionar un punto referente con el tema de la doble imposición, y es el relativo a su nombre mismo; como he comentado en lo que va de la presente exposición, la denominación con la que identifiqué a esta figura jurídica, ha sido y es la de “imposición” y no la de “doble contribución o tributación en sentido estricto”, pues adelantando un poco de lo que se verá con posterioridad, diré que se hace alusión a la imposición como el ejercicio directo que

de unas de las partes que componen la potestad tributaria es llevado a cabo por los órganos administrativos de cada Estado, sin más limitaciones que las previamente establecidas por el sistema jurídico del que forman parte.

Con lo antes expresado se quiere indicar que el título de “imposición” se refiere no a la contribución o tributo mismo, sino al cobro de éste por parte de los diferentes entes superiores, quedando subsumido éste en aquél en un todo unitario.

Es decir, la idea de ubicarse una misma persona en dos legislaciones diversas denota **la aplicación concreta de los tributos** previstos en cada una de las legislaciones; ejercitándose así de manera concreta, la actividad potestativa con carácter administrativa y coercitiva de imponer.

Precisado lo anterior, es tiempo de pasar a dar algunas definiciones sobre el tema que me ocupa.

A) Definiciones 3.1.1.2

La doble imposición internacional, de acuerdo a la opinión del que suscribe, es la **conurrencia o yuxtaposición de dos o más Potestades o Soberanías Tributarias** en el ámbito internacional con el propósito de gravar con impuestos idénticos o similares a un mismo sujeto o persona obligada, en virtud de hallarse dentro del hecho imponible por la obtención de una misma manifestación de riqueza y por un mismo periodo de tiempo.

Para Hugo B. Margáin se da la doble imposición internacional, “...cuando las legislaciones de dos Estados coinciden en gravar un mismo ingreso, obtenido por un contribuyente.”²⁰

Por su parte Teodoro Rinsche N. y Hernán Vicente M. la conceptualizan como **“La concurrencia de dos o más potestades fiscales en la exacción a un mismo hecho imponible, es decir, cuando una misma facultad contributiva se utiliza por uno o más poderes fiscales distintos en el ejercicio y aplicación de sus respectivos gravámenes.”**²¹

²⁰ Margáin, Hugo B., “Tesis Para Evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia de Impuesto Sobre la Renta, Basado en la Teoría de la Fuente Gravable”, sin editorial, México, 1956, p.5

²¹ Rinsche N., Teodoro y Vicente M., Hernán, “De la Tributación Internacional”, Editorial Jurídica de Chile, Santiago de Chile, 1970, p. 13

Alegría Borrás nos da su propia definición diciendo que “La doble imposición internacional es aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo periodo imponible (si se trata de impuestos periódicos) y por una misma causa.”²²

Para Roberto Pablo Campagnale²³ “La doble o múltiple imposición internacional consiste en la **superposición de las potestades tributarias de distintos estados o jurisdicciones sobre la renta obtenida por un sujeto, debido a la aplicación de criterios jurisdiccionales diferentes**. De esta manera, un mismo contribuyente se ve sometido a tributación en más de un país.”

Asimismo, José Manuel Calderón Carrero²⁴ señala que “... **concorre la doble imposición internacional cuando dos o más entes jurídico-públicos autónomos dotados de poder tributario independiente a nivel internacional yuxtaponen impuestos idénticos o análogos sobre un mismo hecho imponible realizado en un mismo momento temporal, gravando al mismo contribuyente y objeto imponible, de manera que, a la postre, resulta una carga fiscal global superior a la que se originaría si dicho hecho imponible se hubiere realizado con sujeción a un solo sujeto activo.**”

De los conceptos antes expuestos, se desprende claramente las posturas de los ideólogos del derecho fiscal al referir de entre sus definiciones la concurrencia o yuxtaposición de Soberanías o Potestades Estatales, motivo por el cual será conveniente desmembrar estos primeros elementos de la doble imposición internacional, para con ello estar en aptitud de conocer la verdad jurídica sobre esta figura.

En ese contexto, se ubica de primer momento al factor determinante de la doble imposición, es decir, el Estado o persona jurídica ficticia, personificador de una colectividad y titular de la soberanía nacional. El Estado, entendido hoy día con la idea de nación al organizarse ésta como aquélla, inseparable una de la otra, pero con grado de superioridad entre ambas.

Resulta indispensable por ello, saber que es el Estado, su naturaleza jurídica y los elementos componentes del mismo, pues son éstos, los entes supremos circunscriptos a un espacio determinado, **quienes regularmente** a través de esa soberanía nacional conllevan al enfrentamiento o conflicto en el plano internacional en materia impositiva por la sola razón de ser independientes e iguales entre otros de características iguales y supremos al interior de sus territorios.

²² Borrás, Alegría, Op. Cit.p. 30

²³ Pablo Campagnale, Roberto et. al, Op. Cit. p. 18

²⁴ Calderón Carrero, José M, Op. Cit. p. 91

Durante el transcurso de muchos años, un gran cúmulo de teorías han tratado de dar explicación de lo que es el Estado, sus elementos, atributos y cualidades distintivas con otras colectividades territoriales; sin embargo, no muchas de forma atinente la conceptualizan tal cual es. Este es el caso de la teoría moderna del Estado, para la cual, respecto de este último concepto, se identifica de forma absoluta con la idea de nación o agrupación humana determinada y originaria de un territorio específico, delegando facultades propias de ellos mismos para, de común acuerdo, subordinarse y acatar las reglas establecidas por un ente superior de entre sus forjadores. Sin embargo, cabe hacer la aclaración que hoy día esta concepción clásica de nación como elemento sustancial de aquél (Estado) queda superada con la realidad, pues existen Estados formados por diversas naciones o naciones dispersas en Estados distintos, pero como la intención de este trabajo y del que suscribe no es la de dar una explicación profunda sobre este tema, teorizando y aportando elementos nuevos en la materia (Teoría del Estado), para efectos del presente, única y exclusivamente tomaré las ideas que crea de notoria trascendencia de acuerdo a las realidades jurídicas que rigen el sistema mexicano y sus relaciones tanto al interior como al exterior del mismo, aportando quizá, durante el transcurso del desarrollo del tema mismo, algunas opiniones sobre lo que crea correcto en relación con aquel punto, pero siempre enfocado a la idea que me trae el presente análisis sobre la materia de la doble imposición.

El Estado es una formación que resulta de que, en el seno de una agrupación nacional fijado sobre un territorio determinado, existe una potestad superior ejercida por ciertos personajes o asambleas sobre todos los individuos que se encuentran sobre los límites de ese territorio "...realizado desde el momento en que, de hecho, existe a la cabeza del grupo ciertas autoridades que quieren y actúan por éste con una potestad que se impone de un modo estable y regular. Se dice entonces que el grupo posee una Constitución, es decir, una organización de la que resulta un poder efectivo de dominación ejercido por ciertos miembros del grupo sobre éste por entero.”²⁵

En otros términos, tal entidad jurídica y ficticia es vista como la representante de otra colectividad o agrupación de individuos que materializan a su vez la nación de un país, ente supremo con personalidad jurídica real, abstracta y personal, titular de la soberanía nacional, pero jerárquicamente encima de aquélla (nación), **pues no podría concebirse una coexistencia de poderes soberanos al interior de un territorio determinado.**

²⁵ Tomado de Carreré de Marberg, R. "Teoría General del Estado", Primera edición en español 1998, Editorial Fondo de Cultura Económica, México, 1998, p. 78.

Es decir, cuando se habla de la imposibilidad jurídica en la coexistencia de soberanías en un mismo territorio, se quiere indicar el hecho de que a pesar de que al interior de cualquier Estado cohabitan una serie de agrupaciones o colectividades que se desenvuelven dentro de su propia circunscripción, entendidas estas como subdivisiones territoriales del todo y sus partes, titulares de autonomía, autorregulación estructural u organizacional, dotadas de independencia para darse así mismos, por el poder determinante de su voluntad una forma de gobierno ejecutivo, legislativo y judicial, su limitante radica en la permisividad que de las mismas la potestad estatal y soberana del ente supremo les conceda, denominadas entidades federativas, miembros de un Estado Federal; asimismo, existen colectividades carentes de plena libertad y a los que únicamente se le otorgan ciertas facultades administrativas que se fundan, no ya en la potestad propia de la colectividad inferior que la ejerce, sino en una concesión (llamada descentralización administrativa o Selbstverwaltung) que emana de la colectividad superior que autoriza su ejercicio, colectividades territoriales conocidas como municipios. Es decir, en palabras de Carreré de Marberg “La diferencia fundamental entre un estado miembro y los demás entes territoriales radica en que éstas dependen de un Estado que tiene sobre ellas una potestad jurídicamente no limitada, mientras que el Estado Federal solo tiene sobre los primeros una potestad jurídicamente limitada.”²⁶

Entonces, la característica o atributo primordial e indispensable de todo Estado soberano o no, radica en la “**Potestad de Estado**”, de la cual depende la existencia de éste y no puede sino pertenecer única y necesariamente a un verdadero Estado. Ahora bien, por Potestad de Estado debe entenderse a la dominación, la cual, recordando a Jellineck es “...**el poder de mandar de una manera absoluta y con una potestad de coacción irresistible**”. La dominación, de acuerdo a Carreré de Marberg, es “...el criterio por el cual la potestad estatal se distingue de cualquier otra potestad. Cuando se encuentra potestad dominadora en las colectividades regionales o locales que forma parte del Estado, se puede tener por seguro-incluso si ha llegado a ser un derecho propio para la colectividad, o sea un derecho cuyo ejercicio le pertenece especialmente, como es el caso, por ejemplo de los municipios cuando se trata del poder de policía municipal o al menos del imperium que sirve para asegurar el ejercicio de este poder- que esta potestad no es para la colectividad de que se trata una potestad originaria, sino una potestad derivada de la del Estado mismo.”²⁷

²⁶ Carreré de Marbel, R., Op. Cit. p. 162

²⁷ Ibidem, Págs. 158-159

Es decir, como acertadamente lo argumenta Jellinek “La verdadera diferencia entre el Estado soberano y el Estado no soberano esta en que ambos se determinan, se organizan y se obligan por su propia potestad, pero en cuanto al Estado no soberano, esta facultad de auto-determinación no es ilimitada; al hallarse subordinado a un Estado superior, solo puede regular su competencia dentro de los límites en que no le ha sido retirada por el Estado dominador. Por el contrario, el Estado soberano, al no depender de ninguna voluntad extraña, tiene capacidad para determinarse exclusiva e indefinidamente por sí mismo.”²⁸

Así, la diferencia radical entre una y otra potestad (estatal o soberana) al interior de un Estado soberano o no, queda determinado por el campo de extensión en el cual se puede actuar, sea de forma limitada o ilimitada según el caso y en igualdad de circunstancias respecto de los entes supremos reconocidos como tales.

Cabría sin embargo, hacer una precisión respecto del concepto de soberanía que en líneas subsecuentes será tratado, y es la referente a la intención de clasificarla tanto en interna como en externa, pues para muchos teóricos la separación entre ambas es indispensable y casi necesaria, entremezclando los conceptos expuestos que sobre Potestad Estatal y Potestad Soberana han sido dados, pues se argumenta que la Potestad Soberana interior se encuentra otorgada a todos los estados miembros dentro de un territorio específico, por la idea de que la competencia por ellos ejercida es de carácter ilimitada, en razón de que si bien es cierto al ceder parte de sus atribuciones anteriores, también resulta serlo que conservan para sí otra parte de las mismas, las cuales mientras no les sean retiradas por el Estado federal en una revisión constitucional podrán ejercer de manera libre y voluntaria, lo cual les dota con la característica de soberanos. Este razonamiento -como bien lo sostiene Carreré de Malberg- es equívoco, “...pues la soberanía permanece como un todo indivisible y unívoco, con el carácter supremo de una potestad. La idea misma de la más alta potestad excluye toda posibilidad de comportamiento. **O la soberanía es entera, o cesa de ser soberanía. Evidentemente, se concibe que dos Estados yuxtapuestos sobre territorios diferentes pueden ser simultáneamente soberanos.**”

El carácter superlativo de la soberanía no implica que únicamente pueda establecerse sobre toda la tierra de un solo Estado soberano. En efecto, la coexistencia de varias potestades soberanas localizadas sobre territorios diversos no impide que cada una de ellas sea, en su propio territorio una potestad del grado más elevado. El principio de la individualidad de la soberanía no significa, pues que la soberanía no entrañe limitaciones en cuanto a los lugares en los que puede ejercerse.”²⁹

²⁸ Jellinek, Jorge, “Teoría General Estado”, trad. y prol. de Fernando de los Ríos, 2ª edición, Buenos Aires, 1943, p.155

²⁹ tomado de Carreré de Malberg, R. Op. Cit. Págs. 165-170

De aquí que la soberanía deba y tenga que ser considerada como un todo indivisible, y no confundida con la Potestad Estatal, la cual tampoco podrá ser vista como divisible por el reparto de atribuciones que se dan tanto del Estado Federal como de los estado confederados, pues en este último caso, lo único que se hace es la división de las actividades estatales ejercidas de forma restringida por los estados miembros, de conformidad con su esfera competencial hacia y sobre los sujetos que se hayan dentro de su propia demarcación territorial.

Una vez expuestas las consideraciones anteriores, es menester analizar las ideas conceptuales que se tienen respecto de sí la doble imposición es un problema surgido con motivo de la yuxtaposición de soberanías fiscales o la concurrencia de potestades tributarias. Para lo cual, tomaré en cuenta algunas de las definiciones más importantes que sobre estos puntos en la doble imposición resultan ser de gran relevancia, teniéndose en cuenta lo expresado anteriormente sobre el Estado y sus primeros componentes.

Para iniciar, me enfocaré en una de las partes indispensables en la vida y formación de cualquier Estado (soberano o no), en donde real y jurídicamente desarrolla y ejerce sus facultades; me refiero al territorio, entendiéndolo como tal **“...al espacio o lugar en donde un ente con la característica de superioridad, ejerce su poder soberano sobre todos los actos o hechos, personas o cosas ocurridos o contenidos dentro del mismo, delimitándose su esfera competencial a las fronteras de otros Estados o entes supremos.”**³⁰

Por su parte, la soberanía como cualidad distintiva de todo ente supremo (al interior de sus fronteras) y ejercida a lo largo de su territorio, se define -en mi opinión- como el poder abstracto de que se encuentra investido todo sujeto colectivo supremo de un orden jurídico independiente para hacerse respetar y obedecer al interior del mismo con relación a las personas, objetos y hechos dependientes, subordinadas u ocurridos en él, de conformidad con la norma suprema que le confiere tal carácter, sin dejar a un lado la igualdad de circunstancias en que se halla respecto de los demás sujetos que guardan la misma condición y a los que les es aplicable un orden jurídico diverso. **“En el entendido que podrá considerarse como una cualidad de la potestad estatal, cualidad por la cual el ejercicio de dicha potestad por el Estado soberano no depende más que de su voluntad”**³¹; es decir, que entre uno y otro poder existen diferencias de grado y limitación.

³⁰ En el caso de nuestro Estado Nacional, los artículos 42 y 43 constitucionales respectivamente, señalan que el territorio nacional comprende: I.- El de las partes integrantes de la Federación; II.- El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes; III.- El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico; IV.- La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes; V.- Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores; VI.- El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.

³¹ Ibidem p. 174

Del concepto de soberanía se hallan diversas opiniones, destacando entre ellas las siguientes:

Enrique Sampay³², quien argumenta que “La soberanía es la potestad suprema que posee el Estado para gobernar, en orden al bien común, todo cuanto le esta sometido. La soberanía tiene, además, la limitación de las fronteras del territorio, que demarcan su alcance efectivo, y recibe el nombre de **soberanía territorial**, la cual, es entendida como el imperium del Estado respecto al territorio, es decir la Potestad Soberana del Estado dentro de sus límites.”

Para R. Monaco³³ “La Soberanía de los Estados no es otro que un concepto que corresponde a una misma situación de superioridad de los Estados mismos en relación con las sociedades humanas por ellos respectivamente controladas y dirigidas, y no a una posición de superioridad de los Estados respecto a otros Estados de la comunidad internacional.”

El concepto que de soberanía internacional e interna se haga, solo podrá llevarse a cabo para efectos teóricos y de estudio en las relaciones internacionales que los Estados mantienen habitualmente, pero debe quedar en claro que ésta es única e indivisible, y de la que cada ente supremo es titular por acuerdo mutuo de la nación, a quien obviamente representa con personalidad jurídica diversa.

Entonces, si la soberanía es entendida como parte sustancial del Estado, y la misma a su vez se encuentra limitada por el ámbito territorial donde ejerce sus funciones, se sobreentiende el poder de hecho y de derecho que ejercerá sobre las personas y hechos sometidos o acontecidos en éste para el cobro de las contribuciones, sin más limitaciones que las expresamente establecidas por la legislación que le confiere facultades para actuar como sujeto de derecho y a la que indiscutiblemente se encuentra obligada a acatar, pues las autoridades únicamente realizarán todo aquello que les esta permitido.

Al ejercitarse la función legislativa como actividad Estatal en materia fiscal, se reglamentarán los principios y criterios en la relación tributo-sujeto obligado, estableciendo en consecuencia, un ámbito temporal y espacial de validez; ahora bien, respecto de este último (ámbito), dicha norma no necesariamente regirá dentro de la esfera competencial delimitada por el lugar o espacio geográfico donde fue creada, toda vez que la previsión por la normatividad interna de supuestos jurídicos para gravar situación de hecho fuera del territorio en relación con un sujeto determinado con el que tiene un vínculo o conexión de tipo personal, es plenamente válido.

³² Enrique Sampay, Arturo, Op. Cit. Págs. 74-75

³³ R. Monaco, “Limiti della sovranita dello Stato e organizzazionale”, citado por López Espadafor, Carlos M. “Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo”, Editorial McGrawHill, Madrid, 1995, p. 6.

En esa tesitura, es pertinente señalar -como acertadamente lo hacen no pocos teóricos del Derecho- la existencia de una bipolaridad en el ámbito espacial de la norma jurídica, referida tanto a la eficacia, como a la extensión de la misma. Entre los autores más destacados que tratan este punto encontramos a los siguientes:

Para Berliri “...el problema de la eficacia de la ley en el espacio, es decir, de la determinación del espacio en el que la ley produce efecto como tal, no debe confundirse-como por el contrario, no raramente sucede- con el problema de la extensión de la ley, o sea, de la determinación de los hechos que la ley de un Estado puede regular cuando tales hechos se produzcan, en todo o en parte, fuera de su territorio o por obra de sus súbditos en otro Estado.”³⁴

Por su parte Garbarino señala que “...de un lado existen, en efecto normas nacionales atinentes a la mera eficacia territorial de la ley que definen ámbitos espaciales precisos y determinados, y de otro existen normas relativas a la extensión de la ley que no están ligadas a simples límites geográficos, sino que define los criterios en base a los cuales un cierto presupuesto de hecho puede ser objeto de normas internas.”³⁵

Complementando lo hasta aquí expresado, cabe decir entonces que una norma jurídica será obligatoria en todo el territorio nacional (donde la misma hubiere sido creada) y tendrá vigencia cuando así haya sido declarado por el poder público; sin embargo, la extensión de la norma tributaria podrá hacerse cuando previamente se este contemplado por dicha disposición legal sobre hechos ocurridos fuera del territorio de donde la misma emana.

Así, la relación guardada y existente entre la extensión del poder de imposición sobre los sujetos obligados al cumplimiento de la misma, viene dado por el ejercicio de la Potestad Estatal suprema que se ve reflejada al exterior por la soberanía de que cada Estado es titular, sin mayor limitante que las propias reglas establecidas por el orden jurídico al cual pertenecen.

Desarrollados ampliamente los términos generales anteriores (como elementos del Estado) aplíquense a disipar la duda relativa a si el fenómeno en estudio es consecuencia de la concurrencia de Potestades o de Soberanías Tributarias.

Como primer punto (y ya de forma específica), me referiré a la Potestad Tributaria, definida y entendida -de acuerdo al que suscribe- como “aquella facultad o parte representativa del poder estatal conferido a los órganos de gobierno por la norma suprema de un orden jurídico específico y previamente establecido, para la creación

³⁴ Berliri, A. “Principi di Diritto Tributario”, citado por López Espadafor, Carlos M. Op. Cit, p. 67

³⁵ Garbarino, C., Ibidem, p. 68

y aplicación de leyes tributarias, llevadas a cabo por las autoridades legislativas y administrativas, y que en el ámbito internacional se identifica con los actos en pleno ejercicio de las funciones de la Soberanía Estatal o de la Potestad de Estado- según sea el caso-, respetando en todo momento los principios de reserva de ley, proporcionalidad y equidad que toda norma jurídica debe guardar en relación con los sujetos a los que va dirigida.

Para Rodríguez Bereijo “...se debe distinguir claramente entre poder normativo tributario, como potestad de crear o establecer tributos, y potestad administrativa de imposición, como potestad de aplicar en concreto la norma que crea el tributo. El poder normativo tributario se identifica con el poder legislativo, no presenta ninguna diferencia específica por el hecho de recaer sobre la materia tributaria. Por ello, cuando se habla de poder tributario o potestad de imposición, esta expresión tiene su justo sentido técnico-jurídico(...) entendida como potestad administrativa. Si al término poder o potestad tributaria se le quiere dar una autonomía lógico-jurídica, solamente puede entenderse en el plano de las potestades administrativas como potestad de aplicar y recaudar los tributos dentro de los límites de la ley que los ha establecido, pero nunca como un poder legislativo.”³⁶

Por su parte C.C. Carli³⁷ señala que “El fenómeno fiscal está esencialmente constituido por dos posiciones, una activa y otra pasiva. En lo que respecta a la primera, esta consiste en la <<potesta>> de sujetar a cargas tributarias. Tal potesta, además, puede ser considerada bajo diferentes aspectos, pero acumulables entre ellos en una única posición. Y así se distingue entre la <<potesta>> de normación, la <<potesta>> de imposición y la <<potesta>> de percepción. La primera de estas tres la presenta como el <<potere>> atribuido a un órgano legislativo- en los Estados que rige el principio de reserva de ley en materia tributaria- de crear reglas jurídicas de carácter fiscal. La segunda la describe como el <<potere>> que algunos entes públicos (señalando el mismo autor que en algunos casos también podría darse entre entes privados, como sería el caso de Italia, según él, de las Cámaras de Comercio de las Comunidades Israelitas) poseen de disponer la exacción de determinar cargas tributarias o contributivas, previa actuación normativa de un órgano legislativo, siempre que exista reserva absoluta de ley. Por último, señala que la <<potesta di percezione tributaria>> es el <<potere>> que algunos entes, públicos y privados, poseen de pretender el pago del tributo por parte de quien debe estar sujeto al mismo en base a una ley.”

³⁶ Rodríguez Bereijo, A., “Introducción al Estudio del Derecho Financiero y Tributario”, IEF, Madrid 1976, Págs. 228-233

³⁷ Carli, C.C., citado por López Espadafor, Carlos M. Op. Cit. p.8

Por su parte, y como segundo punto particular, **la Soberanía Fiscal** se ha entendido, de acuerdo al maestro Ottmar Buhler, como “... el poder de establecer un sistema impositivo que posea una autonomía técnica en relación con los sistemas susceptibles de entrar en concurrencia con él, ejercitándose tal soberanía dentro del ámbito de competencia territorial.”³⁸

Para Kruse³⁹ “La soberanía impositiva es una parte de la soberanía financiera, que a su vez se presenta como una parte de la soberanía estatal general. La soberanía impositiva incluye las funciones estatales, legislativas, ejecutivas y jurisprudenciales. Pero manifiesta que la totalidad de la soberanía financiera, y no solo la soberanía impositiva, posee una autonomía cierta frente a la autonomía estatal general.”

Por su parte Garbarino⁴⁰ considera que “La Soberanía Tributaria es una especie del amplio genus constituido por los poderes que son los atributos de la soberanía del Estado. Que la soberanía se manifiesta en el poder del Estado para seguir una política fiscal nacional que se expresa mediante normas que tienen por objeto presupuestos de hecho con elementos de extranjería. Añadiendo que la soberanía estatal es el fundamento sobre el que el Estado mismo procede a desarrollar las relaciones fiscales con los otros Estados.”

Ahora bien, es conveniente mencionar que la Potestad Tributaria tiende -para algunos autores- a ser utilizada (y más aún, separándola de la potestad de imposición) como sinónimo de la competencia tributaria, refiriéndose a esta última como “...el conjunto de atribuciones que pueden desplegar determinados órganos o sujetos de derecho público, para intervenir en el proceso de comprobación, determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones, y en general, el cumplimiento de obligaciones fiscales(...)”⁴¹

Desde un punto de vista muy personal, considero que la Potestad Tributaria efectivamente consta de dos vertientes; por un lado, de la potestad normativa, y por la otra, de la potestad impositiva; en cuanto a esta última, no pocos estudiosos de la materia⁴² han pugnado por considerarla como sinónimo de la competencia tributaria (vista como la materialización o ejecución por virtud del ejercicio del derecho que la norma fiscal confiere al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria), separándola de forma inexplicable de la Potestad Tributaria. Sin embargo, difiero

³⁸ Bulher Ottmar, “Principios de Derecho Internacional Tributario”, versión castellana de Fernando Cervera Torrejón, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1968, p.173

³⁹ Kruse, H. W., citado por López Espadafor, Carlos M., p. 18

⁴⁰ Garbarino, C. “La tassazione del reddito transnazionale”, Ibidem p. 23

⁴¹ Cárdenas Elizondo, Francisco, “Introducción al Estudio del Derecho Fiscal”, Editorial Porrúa, México, 1992, p. 313

⁴² Como es el caso de los intelectuales, Manuel Hallivis Pelayo, Cárdenas Elizondo y Cortes Domínguez, entre otros.

de esta opinión, ello en razón de que la potestad de imposición, al igual que la normativa, se refieren no solo al derecho en abstracto de llevar a cabo el despliegue de la actividad estatal en cuanto a las funciones gubernamentales se refiere, sino al ejercicio concreto de dichas funciones; por lo tanto, si la potestad normativa se refiere a la creación de normas jurídicas, la potestad de imposición tiene, necesaria e indiscutiblemente, que referirse a la aplicación concreta de las normas tributarias, con lo cual, el ejercicio directo que de las funciones estatales se hace por virtud de la potestad tributaria, resulta como requisito indispensable, en ambos casos para considerar a la potestad tributaria como tal.

En esta tesitura, es pertinente decir que la competencia tributaria se encuentra íntimamente ligada a la potestad de imposición, no siendo correcto a pesar de ello, colocarlas en un plano de igualdad y hablar de cada una de ellas como sinónimos, pues entre ambas existen diferencias sustanciales que las separan perfectamente.

En lo tocante a la potestad impositiva, ésta se refiere al pleno ejercicio de la función administrativa para el cobro efectivo de contribuciones como actividad en desarrollo de la potestad de estado o de la soberanía fiscal-según sea el caso-.

En cambio, la competencia (y especialmente en materia tributaria) como elemento integrante de la potestad de imposición, se define como el conjunto de atribuciones o facultades que la norma fiscal señala para ser ejercitada en uso de sus funciones dentro del campo o ámbito jurídico especificado. Es decir, que **la competencia tributaria se limita al señalamiento de los órganos de gobierno** en el ejercicio de la función administrativa, facultades validamente para actuar dentro de un marco específico y aplicar la norma tributaria.

Por último, y para disipar cualquier duda, cabe agregar que la competencia puede ser encontrada en cualquiera de las funciones gubernamentales y materias legales; y así, la “competencia legislativa” se identifica con la atribución para la creación de disposiciones jurídicas, no siendo dable en consecuencia, utilizar los conceptos “competencia legislativa y potestad normativa” como si fueran figuras idénticas, pues entre ambas –al igual que en la potestad impositiva- existen diferencias sustanciales.

En cuanto a los órganos de gobierno titulares de la potestad tributaria, lo serán todos aquellos que la constitución de cada Estado de manera expresa así lo determine; siendo para el caso de nuestro Estado Nacional, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en sus artículos 73 y 131 a nivel federal, y los diversos 116, 117, 118, 124 y 131 para las entidades federativas.

Entonces, si la Potestad Tributaria es una forma de manifestación de la soberanía financiera, y ésta a su vez se conjuga como parte de la soberanía política, es entendible que en materia de doble imposición internacional puede darse la concurrencia tanto de soberanías tributarias entre sí, de potestades tributarias o de éstas y aquéllas; pues si se toma en consideración que de acuerdo con la norma suprema de un orden jurídico específico se enviste de la titularidad para la creación y aplicación de disposiciones tributarias tanto a la federación como a sus estados confederados, es que resulta lógica la yuxtaposición de gravámenes idénticos o similares por dos o más legislaciones diversas (en el plano internacional) sobre un mismo objeto imponible y en un periodo de tiempo.

Por ello, creo que los conceptos que sobre doble imposición en cuanto concurrencia o yuxtaposición de soberanías fiscales o potestades tributarias se hagan, tendrán forma en cuanto sea un Estado soberano quien en ejercicio de su Potestad de Estado supremo, o en su caso, alguna de sus subdivisiones políticas en uso de sus facultades, distribuciones y competencia propias lleve a cabo, sin más limitaciones que las propiamente emanadas del orden jurídico al que ambos pertenecen. Además, cabe manifestar que en relación con la doble imposición internacional que pudiera teóricamente suscitarse entre un organismo internacional y uno o varios Estados soberanos o no, queda relegada e incluso abandonada, por la exención otorgada en los diversos convenios internacionales sobre los impuestos de los Estados miembros a los rendimientos (sueldos, salarios y emolumentos) satisfechos a sus funcionarios y agentes por la organización y gravados por ésta.

Partiendo de estos puntos y teniéndose como referencia lo hasta aquí expresado, cabe el señalamiento que a partir de este momento, cuando se haga referencia a la problemática de la doble imposición, se hará de manera mixta, es decir, como situación que pudiera presentarse tanto por un Estado soberano como por entidades federativas.

Derivado de ello, cabe formular -para su posterior aplicación en el presente trabajo- un concepto sobre la soberanía fiscal que en obvio sería el más adecuado para nuestro ordenamiento jurídico; así, en ese orden de ideas, la **Soberanía Fiscal es entendida como el ejercicio de la Potestad Estatal de imperio y suprema que refleja al exterior de un territorio determinado su potestad soberana, con la finalidad de hacer efectiva su voluntad interna conferida por sus propias leyes para gravar las situaciones de hecho recaídas sobre los sujetos que por razones jurídicas se encuentran vinculados a aquellos.**

B) Clases de doble imposición internacional

Una vez definidos algunos de los elementos más importantes que originan la doble imposición, tales como el Estado soberano, los estados miembros o subdivisiones políticas, la Potestad Soberana, la Potestad de Estado (sus diferencias), el Territorio, las normas jurídico-tributarias y sus elementos, es conveniente empezar a estudiar a fondo la materia de la doble imposición internacional.

Para el estudio del mismo, será conveniente llevar a cabo una breve distinción terminológica entre las diferentes expresiones que han sido utilizadas a lo largo de la aparición de este fenómeno jurídico, ello con la finalidad de evitar confusiones en la medida de lo posible. Así, en el ámbito del derecho fiscal las expresiones “**derecho fiscal internacional**”, “**derecho tributario internacional**” y “**derecho internacional tributario**”, se han hecho presentes con la idea fundamental de referir a una serie de disposiciones jurídicas que se refieren a la exacción de impuestos en el ámbito internacional, es decir, en el que concurren sujetos y/o manifestaciones de riqueza vinculadas de alguna manera a otras soberanías tributarias.

En esta tesitura, **por derecho tributario internacional debemos entender** -siguiendo a Manuel Lucas Durán⁴³- “...el conjunto de normas aprobadas de manera unilateral en el seno de un Estado soberano para afrontar situaciones sobre la imposición de tributos en las que interfiere algún elemento de lo puramente nacional (v. Gr. rentas percibidas por residentes, de manos de no residentes, que hayan soportado ya una cierta carga tributaria); mientras que la expresión **Derecho Internacional Tributario tendría más bien que ver** con las normas aprobadas por un Estado en un marco internacional público, como lo sería el caso de los convenios para evitar la doble imposición. Frente a esa terminología,-continúa el autor citado- se ha utilizado también el término **Derecho Fiscal Internacional para referirse** tanto a las normas nacionales como a las internacionales-incluidas las supranacionales, como sería el caso de las emanadas de la Unión Europea- que contiene normas de conflicto para resolver las distintas cuestiones del derecho tributario, o incluso tanto las normas de conflicto, nacionales e internacionales, como las sustantivas referidas a los hechos fiscales internacionales.”

Así, en este orden de ideas, la doble imposición internacional puede ser entendida desde dos vertientes, una en sentido lato y la otra en sentido estricto; la primera de ellas engloba todas las situaciones en las que una misma renta es gravada dos veces por dos o más legislaciones de Estados diversos; en el segundo de los casos, se necesita la concurrencia de un mismo sujeto pasivo en la relación jurídico-

⁴³ Lucas Durán, Manuel, “Tributación de los Dividendos Internacionales”, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2000, Págs.27-29.

tributaria, o como la conceptualiza el modelo de convenio de la OCDE “...la imposición de tributos comparables en dos (o más estados) sobre un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por periodos impositivos idénticos.”

En este sentido, Francesc Barnadas Mollins ⁴⁴ señala que “...es necesario insistir en la distinción entre la doble imposición jurídica y económica; entendiendo por la primera la imposición de una renta por un mismo periodo (identidad de hecho imponible) en dos jurisdicciones distintas, es decir, una renta es gravada por dos soberanías fiscales, mientras que la segunda consiste en gravar la renta dos veces, por conceptos distintos y, generalmente, por la misma soberanía fiscal”

En el apartado que antecede al presente ⁴⁵, se dieron algunas de las definiciones más importantes sobre el tema en cuestión, sin embargo, al aludir al mismo, únicamente se hizo en relación con la doble imposición jurídica, motivo por el que pasaré a definir al otro tipo de doble imposición internacional, es decir, la doble imposición económica, en su aspecto internacional.

La doble imposición económica se dará en el plano estrictamente nacional, cuando es un mismo poder tributario el que grava por separado el beneficio social y los dividendos percibidos por los accionistas.

En tratándose de la doble imposición económica internacional, el término refiere a la imposición simultánea de los beneficios empresariales a nivel de la compañía y de los dividendos a nivel del accionista, es decir, cuando la sociedad productora del beneficio y el accionista son residentes de-u ostentan un nexo subjetivo de conexión con- países distintos.

De aquí que la diferencia entre la doble imposición jurídica y la económica radique en el hecho de que en esta última, el objeto gravado será el mismo pero con diversidad en el sujeto obligado o contribuyente, “...lo que genera un efecto etéreo y que de hecho descansa en una concepción jurídico-económica en virtud del cual los sujetos jurídico-colectivos debieran ser considerados como meros instrumentos de canalización de los beneficios por parte de los accionistas o sujetos-personas físicas finales, quienes en un sentido restringido, tienen una verdadera capacidad económica gravable, y no como sujetos pasivos de los impuestos que recaen sobre el beneficio social producido.”⁴⁶

⁴⁴ Barnadas Mollins, Francesc, “Tributación de no Residentes y Fiscalidad Internacional”, Ediciones Gestión 2000, 2ª edición, Barcelona, 1997, p. 1189

⁴⁵ Véase Infra, apartado A) 3.1.1.2

⁴⁶ Lucas Durán, Manuel, Op. Cit. p.50

Por ello, y tal y como lo argumenta el maestro Manuel Lucas Durán⁴⁷ “...el carácter definidor de la doble imposición económica-en contraste con la doble imposición jurídica- no debe buscarse exclusivamente en el hecho de que la riqueza imponible sea gravada en manos de contribuyentes distintos. Así por ejemplo, en el seno de un determinado ciclo económico, las rentas fluyen de unos contribuyentes a otros y constituyen parte de su base imponible sin que necesariamente deriven de ello supuestos de doble imposición. **La idea de la doble imposición económica descansa más bien en el hecho de que un determinado sujeto pasivo soporta realmente una carga tributaria excesiva respecto de unas determinadas rentas debido, a la inadecuada atribución de capacidad económica a un sujeto de derechos, o por mejor decir, a los desafortunados efectos que conlleva la concesión de subjetividad tributaria a un ente medial en la percepción de las rentas por cuenta ajena o por mediación de una sociedad.** En tales casos sería más acertado entender que solo es uno el perceptor de las rentas, independientemente del camino que haya recorrido el dinero invertido hasta llegar a su destino final-accionista-, y que las rentas no deberían ser gravadas más que una vez dentro del ciclo inversor.”

Completando lo argumentado sobre este punto, cabe hacer mención de que en el ámbito internacional, la distribución de beneficios se ve concurrida por las dos figuras a las que he hecho alusión.

Lo dicho es así porque el lugar de residencia de la sociedad distribidora de los dividendos, tiene la facultad de gravar los mismos pagados a no residentes, los cuales, (dividendos) serán a su vez incluidos en la renta mundial de estos no residentes, con lo cual, y por consecuencia, serán gravados (dividendos) nuevamente en el Estado de residencia de los perceptores, volcándose así, en la doble imposición jurídica.

Y en cuanto a la doble imposición económica, la misma se generará cuando no haya una cierta armonía o integración entre la imposición de la sociedad y las personas físicas receptoras de los beneficios, pues resultará normalmente que el beneficio que ya fue gravado en sede de la sociedad productora del mismo vuelve a serlo cuando es percibido por el accionista.

Concluyendo entonces, la doble imposición internacional es clasificada en doble imposición jurídica y doble imposición económica, subclasificadas ambas en interna o internacional.

⁴⁷ Lucas Durán, Manuel, Op. Cit. p. 51

C) Elementos de la doble Imposición Internacional

Como fue apuntado con anterioridad, y en lo que va del presente trabajo, la doble imposición internacional tiene como elementos generadores del mismo, en primer lugar, a los Estados libres y soberanos, y en algunos otros a los estados federados (miembros de uno Federal) en los casos en que la Potestad Tributaria y la distribución de competencias o atribuciones así lo disponga.

Por tal motivo, se afirma que los elementos de la doble imposición internacional son:

- a) **Sujeto Activo.**- Entendido como aquel ente soberano o no, con personalidad jurídica y patrimonio propio, titular de la pretensión o crédito tributario, con poder de dominación respecto de los sujetos, cosas o hechos en el acontecidos o a él subordinados, dotado con el atributo de la Potestad de Estado y que en tratándose de materia impositiva, ejerce a través de sus órganos de gobierno, que se traduce en una Potestad Tributaria, es decir, de creación y aplicación de las disposiciones jurídico-tributarias, sin más limitaciones que las previamente establecidas por el ordenamiento jurídico al cual se encuentra inmerso.
- b) **Sujeto Pasivo.**-Es aquella persona física o jurídico-colectiva sujeta al pago de una contribución por razón de hallarse dentro del supuesto normativo o de hecho, previsto en una ley tributaria, y que le impone la obligación, sea por adeudo propio o ajeno, al pago de una prestación económica, sea en dinero o en especie al sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. Como se aprecia, el sujeto pasivo puede ser clasificado en contribuyente o causante según se trate de un adeudo directo o por cuenta de un tercero en cuyo caso será considerado codeudor o responsable del tributo por causa originaria (solidaridad o sustitución) o derivada (sucesión en la deuda tributaria).

1.-Sujeto Pasivo Principal: “...es aquella persona considerada como deudora por título propio, también conocida como contribuyente, que puede ser determinado sin necesidad de alguna norma expresa por parte de la ley, porque se deduce de la naturaleza del hecho imponible, esté o no indicado en una norma explícita del derecho tributario material o sustantivo; sin embargo, algunas veces el presupuesto de hecho del tributo por su propia naturaleza se atribuye conjuntamente a dos o más sujetos principales. Hay, pues, dos o más contribuyentes, deudores de la misma manera, por igual título directo. Es decir que la deuda por ser única y común por el todo para cada una de las partes asienta la responsabilidad por la naturaleza misma de

la obligación, por ser el hecho imponible atribuible como único criterio a dos sujetos y no resultante de una expresa norma de ley.”⁴⁸

2.-Sujeto Pasivo con Responsabilidad Sustituta.-Esta categoría de sujetos se da-siguiendo a Dino Jarach- “...cuando el criterio de atribución del presupuesto no es único, y se distingue la deuda propia de la deuda ajena, disponiendo la ley una responsabilidad en el pago del impuesto cuyo hecho imponible es naturalmente atribuible a otro sujeto, que es el contribuyente, en cuyo caso la eventual responsabilidad solidaria puede ser tal, solo por expresa voluntad de la ley y no por la naturaleza misma de la obligación; es decir, que el criterio de atribución del hecho imponible a este otro sujeto (sustituto) debe ser siempre indicado explícitamente en la ley positiva, pues se trata en general de una relación con el contribuyente, relación que, sin embargo, no causaría por si misma ninguna responsabilidad del sujeto por la deuda del contribuyente, si la ley tributaria no lo mandara.”⁴⁹

3.-Sujeto Pasivo con Responsabilidad Solidaria.-En relación con este tipo de sujetos, el criterio de atribución al igual que el anterior, resulta de la prescripción de la ley y no de la naturaleza misma del hecho imponible. Originado básicamente por la violación de una obligación o más consistente en una carga, que incumbe a determinadas personas que están en relación con los actos que dan lugar al nacimiento de la relación tributaria, por razones de su profesión u oficio; asimismo, tiene la misma responsabilidad de carácter solidario, aunque por un criterio de atribución directa, los sujetos que por voluntad de la ley, además de una responsabilidad directa por una deuda propia, responden también por una deuda ajena de origen idéntico.

4.-Sujeto Pasivo con Responsabilidad por Garantía.- Deriva de una garantía real sobre el objeto material del hecho imponible. Es decir, “...que los sujetos en cuya disposición se encuentra el impuesto mismo sufrirán las consecuencias de la garantía real, debiendo pagar el impuesto correspondiente, en cuyo caso se tenga interés para la oposición en la ejecución sobre el mismo bien, ya que este tipo de sujetos que son responsables por su relación con el objeto de la garantía son objetivamente responsables, es decir, no es obligado sino sometido a una carga, no es y no puede ser considerado como deudor ni, como contribuyente.”⁵⁰

⁴⁸ Jarach, Dino “El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”, Editorial Abeledo Perrot, 3ª edición, Buenos Aires, 1943, Págs. 177-182 (Definición adaptada por el suscrito, de acuerdo a la lectura de las páginas citadas)

⁴⁹ Jarach, Dino, Op. Cit. Págs. 182-185

⁵⁰ Ibidem, p. 186

c) Hecho imponible.-Es el supuesto normativo de naturaleza jurídica y no económica contemplado en la ley para la creación o configuración de cada contribución y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

d) Objeto del impuesto.- Es aquella manifestación de riqueza sometida a gravamen, pudiendo darse la incidencia de diversos impuestos sobre una misma manifestación de riqueza o, sobre manifestaciones de riqueza íntimamente vinculadas, en cuanto relativas a una misma actividad o situación económica o como lo manifiesta Sainz de Bujanda⁵¹ “...el objeto del hecho imponible es una expresión equivalente a la de presupuesto objetivo de la obligación tributaria, es decir, la situación de hecho-eliminando su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad, pero no, como es obvio, de su elemento objetivo- que hace nacer su obligación tributaria; el objeto del tributo es la manifestación de la realidad económica, que se somete a imposición; la riqueza imponible son los bienes, considerados -abstracción hecha, por lo tanto, de la forma en que se manifiestan, que es el objeto del tributo- que forman parte del presupuesto objetivo de la obligación; los bienes gravados no son, en fin, sino una especie de riqueza imponible.” Teniéndose por consecuencia, la división entre objeto material y objeto-fin del tributo; es decir, lo que real y efectivamente se grava y lo que se tiene intención de gravar. Por lo cual -en palabras de López Espadafor-“...será necesario atender, no a la apariencia del tenor literal de la ley que regula el gravamen de un impuesto descrito en el hecho imponible, sino a la forma en que se cuantifica su base imponible.”⁵²

e) Impuestos.- En relación con este elemento de la doble imposición internacional, es dable mencionar que no todos los impuestos podrán ser considerados para efectos del tema en comento, pues solo aquellos que tienen una afectación o efecto de carácter positivo en el patrimonio de las personas y que provienen ya sea del capital, trabajo o la combinación de ambos, dan origen a la misma, quedando excluidos en consecuencia y por lo que respecta a nuestra legislación nacional, la restante clasificación que sobre contribuciones se hace. Una vez precisado lo anterior, es menester señalar que los impuestos son prestaciones en dinero o en especie, surgidas de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto pasivo obligado y el sujeto activo facultado de poder para tal efecto, resultado todo ello de la realización del hecho imponible y el objeto gravable.

⁵¹ Sainz de Bujanda, Fernando, “Análisis Jurídico del Hecho Imponible, en Hacienda y Derecho”, Editorial IEP, tomo IV, Madrid, 1966, p. 336

⁵² López Espadafor, Carlos Maria, “La Doble Imposición Interna”, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 1999, p. 16

f) Criterios de vinculación.- Otro de los elementos que dan origen a la doble o múltiple imposición internacional son los llamados criterios de vinculación a la sujeción fiscal de un determinado Estado o entidades (como lo denomina la Ley de Coordinación Fiscal en su artículo 1º, párrafo segundo). Esto se da como consecuencia de la configuración que cada Estado o entidad lleva a cabo en lo particular de los momentos de vinculación que integran la relación tributaria, siendo los mismos (criterios de vinculación) un reflejo del poder financiero en tanto que concreción de la extensión de sus normas, tal como lo argumenta Fernando Sainz de Bujanda⁵³ al señalar que “...la sujeción impositiva, no es un deber abstracto derivado del sometimiento a un poder, sino que se manifiesta en obligaciones tributarias concretas, nacidas de la realización de hechos imposables configurados por las leyes tributarias”, es decir, que lo que realmente se grava es el objeto material del tributo y no a las personas en cuanto tales, pues aún cuando exista una relación entre una y otra, la intención final del legislador es la de imponer un gravamen sobre la manifestación de la riqueza en sí misma como presupuesto material tipificado como objeto imponible. De ahí que como lo señala acertadamente José Manuel Calderón Carrero⁵⁴ “...la función técnica que tiene asignada los criterios de sujeción fiscal es precisamente la de vincular los elementos objetivos y subjetivos del hecho imponible con el sujeto activo de la imposición. Dicho nexo, se puede articular, ya atendiendo al elemento subjetivo el hecho imponible (principio personal), ya desde el aspecto material del elemento objetivo (principio real o territorial en sentido estricto). **Los criterios de sujeción fiscal entonces, no son sino una expresión de la concreta conexión territorial a través de la cual el sujeto activo de la imposición proyecta y delimita su poder financiero**”

En este orden de ideas y como fue señalado, los principios de sujeción fiscal en tratándose del impuesto sobre la renta y el patrimonio, se dividen en dos grandes rubros; por un lado el principio personal o de renta mundial, y por el otro, el real o territorial en su sentido estricto, conocido también como criterio de la fuente.

Respecto al principio de sujeción personal, los sujetos pasivos de la relación jurídico- tributaria se encuentran sometidos a gravamen por la totalidad de su renta mundial debido a la extensión de las disposiciones legales sobre los aspectos materiales que conforman el hecho imponible sea dentro o fuera del territorio del Estado impositor, pues en este tipo de criterio, la imposición no depende más que del vínculo existente entre el sujeto que realiza el hecho imponible y el sujeto activo de la relación tributaria y no así del espacio en donde se suscitan los acontecimientos que dan origen a la deuda tributaria. Una circunstancia relevante

⁵³ Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. p. 408

⁵⁴ Calderón Carrero, José Manuel, Op. Cit. p.19

para que este tipo de criterio pueda realmente operar se verifica en razón de la existencia de una especial relación o nexo entre ambos sujetos, relación que puede establecerse por virtud de la permanencia física prolongada durante un cierto lapso de tiempo, localización del centro de actividad económica, la estabilidad en la permanencia temporal y el centro de intereses vitales radicados en el territorio de un ente público; por otra parte y complementando este punto, concuerdo con el autor antes citado quien manifiesta que⁵⁵ **“...los principales puntos de conexión sobre los que pivota el principio personal son la residencia, el domicilio fiscal y, excepcionalmente, la nacionalidad o la ciudadanía”**, factores que serán abordados con posterioridad.

Por su parte, el criterio real o de conexión económica, tiene como finalidad, a falta de algún elemento personal que vincule al Estado impositor con el sujeto obligado, gravar la riqueza obtenida dentro de su territorio, por lo cual, bien puede decirse que la relación existen en este tipo de criterio deriva, en origen, de la riqueza obtenida en territorio de un Estado determinado. Este vínculo será explícito en cuanto las rentas se produzcan efectivamente dentro del territorio, o no muy explícito si solamente son percibidas en el territorio o satisfechas por un residente de éste.

De ahí que en tratándose del criterio de la fuente, se deba gravar de forma parcial o limitada la riqueza generada, es decir, solamente podrá sujetarse a imposición la parte correspondiente de la manifestación de riqueza producida o localizada en espacio territorial del sujeto activo. Y tal y como lo considera A. Gota Losada,⁵⁶ “...los puntos de conexión que pivotan sobre el principio real de sujeción fiscal se dividen en:

- I.-El lugar de obtención de la renta que, a su vez, según sea la naturaleza de la misma puede precisarse según diversos puntos de conexión, como el lugar donde están situados los bienes productores, el lugar donde se han invertido los capitales, lugar de utilización de la propiedad industrial;**
- II.-Lugar donde reside la entidad pagadora, y;**
- III.-Lugar de pago.”**

Por todo ello, se aprecia como la diferencia de los factores utilizados por ambos principios genera diversidad en cuanto a la vinculación de los elementos del hecho imponible, ya que “...el elemento territorial guarda una relevancia de carácter eminentemente especial, pues (...) si se toma en consideración para la conexión de la sujeción fiscal el elemento subjetivo, el rol del territorio se verifica a través de una íntima y existente relación entre el sujeto pasivo y el ente circunscrito a aquél

⁵⁵ Ibidem. p.23

⁵⁶ Gota Lozada, A. “Tratado del Impuesto sobre Sociedades”, Editorial Derecho Financiero, tomo I, Madrid, 1996, p. 89

(territorio); por el contrario, si se utiliza el elemento objetivo o material del hecho imponible la territorialidad se da en razón de la obtención de una determinada manifestación de riqueza que será gravada por el sujeto activo en donde la misma tenga su origen.”⁵⁷

La heterogeneidad en la apreciación de los criterios de sujeción fiscal que cada estado realiza para la conexión territorial de un mismo hecho imponible obedece según Calderón Carrero⁵⁸ -“...a definición de los puntos de conexión que de los mismos criterios de sujeción fiscal realiza cada Estado de forma autónoma e independiente del resto. Es decir la delimitación que dos o más países llevan a cabo en relación con un mismo criterio o principio de sujeción fiscal (ya real, ya personal) a través de los puntos de conexión establecidos por cada uno, conduce a la yuxtaposición de sus gravámenes sobre el mismo hecho imponible. De otro lado, la diferente apreciación de la territorialidad causante de la doble imposición internacional puede derivarse del solapamiento de impuestos de dos o más Estados en aplicación de criterios de sujeción fiscal dispares”

Identidad Temporal.- Se define como el mismo periodo de tiempo en el cual la imposición que sobre un mismo ingreso idéntico o similar recae ya sea porque la capacidad económica gravada se ostente, posea u obtenga. Es decir, que la concurrencia de soberanías o potestades tributarias que sobre un mismo hecho imponible se realice, tendrá que serlo en un mismo periodo de tiempo, excluyendo del mismo, sus diferentes lapsos de devengo, liquidación y recaudación, tal y como lo manifiesta Calderón Carrero al señalar que “... **la identidad temporal debe apreciarse, al margen de los momentos de liquidación, recaudación y devengo de los impuestos concurrentes.** Piénsese por ejemplo en la yuxtaposición de una retención definitiva exaccionada por el Estado de la fuente y un impuesto general sobre la renta exigido por el Estado de residencia del contribuyente sobre el mismo hecho imponible (el abono de unos dividendos). Pues bien, en el primer tributo el devengo es instantáneo y su declaración, liquidación e ingresos de la deuda tributaria se suele producir en el plazo de un mes desde el momento del devengo de los rendimientos; mientras que el segundo gravamen, habitualmente tiene carácter periódico, se devenga al final del periodo impositivo y se liquida varios meses después de este momento. El supuesto inverso es más infrecuente, aunque podría ocurrir, por ejemplo en casos relacionados con establecimientos permanentes en el extranjero, que el impuesto del país de la residencia se devengara y liquidara antes que el gravamen análogo de otro Estado sobre el mismo hecho imponible originándose igualmente la doble imposición internacional.”⁵⁹

⁵⁷ Calderón Carrero, José Manuel, Op. Cit. Págs. 24-25

⁵⁸ Ídem

⁵⁹ Ibidem, Págs. 103-104

Como fácilmente se advierte, los elementos que integran la doble imposición internacional, vienen dados en forma genérica, es decir, como conceptos de lo que cada uno significa, sin embargo, todos y cada uno de ellos se relacionan íntimamente con el problema en cita, ya como una yuxtaposición o concurrencia descoordinada de Soberanías fiscales o Potestades Tributarias, -según sea el caso-, con lo cual, se disipa cualquier duda que pudiera surgir de la sola definición de los mismos.

3.2.Métodos adoptados para evitar la doble imposición

En respuesta a los efectos que la doble o múltiple imposición produce, los diversos países comercializadores de mercancías, capitales o servicios-entre otros- se han dado a la tarea de tratar de eliminarla o al menos atenuarla, por lo cual, diversos métodos han sido adoptados en las legislaciones de cada uno de ellos. De esta forma, pueden ser clasificados según la participación de los sujetos activos y el grado de intención en:

a)Método unilateral.-Como fue referido con antelación, este tipo de medida puede ser subdividida para su estudio en interna y/o concertada; la primera de ellas hace referencia a la disposición que de forma voluntaria cada Estado asume al interior de su legislación nacional para resolver los efectos negativos que la doble imposición genera, y por el otro, la manifestación acordada y reflejada o articulada en un documento denominado Convenio internacional, sea éste de carácter bilateral o multilateral, según el número de sujetos que intervengan en la celebración del mismo, **constituyéndose así, un sistema coordinado de potestades tributarias basado en el consenso y reciprocidad de los otorgantes.**

Un gran número de doctrinarios han dado en coincidir que entre las técnicas que ambos tipos de medidas utilizan son en esencia coincidentes; sin embargo, esta coincidencia sustancial obedece a principios técnicos de eliminación de doble imposición, pues al integrarse de manera voluntaria a un Convenio, se logra un sistema de coordinación de potestades tributarias bajo principios uniformes de consenso y reciprocidad que se manifiestan sobre formas distintas de resolución del problema en cuestión, y así, “...esta nueva dimensión viene dada fundamentalmente por la base sobre la que se establecen estos tratados internacionales a saber: el pacto de autolimitación y mutua cesión del poder tributario, el acuerdo sobre la configuración y vigencia de normas comunes y obligatorias para los Estados contratantes. Lo esencial es, pues, el establecimiento de una norma jurídica común que, coordinando en los ordenamientos de los países implicados, recoge en sistema autónomo para suprimir este fenómeno o sus efectos.”⁶⁰

⁶⁰ Ibidem. p. 122

En esta tesitura, se está en aptitud de clasificar las diversas medidas empleadas en los métodos unilaterales, para lo cual, será necesario atender a las diversas propuestas hechas tanto por Eduardo Abril Abadin⁶¹ como por José Manuel Calderón Carrero-a quien ya me he referido-, y quienes las catalogan de la forma siguiente:

1.-Métodos que atenúan la doble imposición: comprende al método de deducción y al método de tipo impositivo especial.

Método de deducción: En este mecanismo, el impuesto pagado en el extranjero se considera como un gasto deducible de la renta global de la persona o entidad en el Estado en el cual se es residente; es decir, el Estado de residencia obliga a la acumulación del ingreso percibido de fuente ubicada en el extranjero, pero permite deducir, como un gasto que fue necesario para la obtención de dicho ingreso el impuesto pagado en el Estado de la fuente; o en otras palabras "...este mecanismo pasa por considerar el impuesto exaccionado en el otro país como un costo de producción de la renta extranjera de forma que los rendimientos que soportan el impuesto de dos países (fuente y residencia), si bien el gravamen del Estado de la residencia del contribuyente consciente en que este deduzca el tributo foráneo de su base imponible." ⁶² Sin embargo, este tipo de mecanismo no ha logrado un consenso para la eliminación de la doble imposición, y solo algunos países como "EE.UU (quien en similitud a la legislación alemana que permite la deducción tanto de impuestos extranjeros equivalentes al impuesto sobre la renta nacional, como de aquellos que han sido exaccionados por un país que no es el de la fuente, autoriza la deducción complementaria < no equivalente> de determinados impuesto foráneos que no cumplen con los requisitos de deducibilidad establecidos por su ordenamiento para poder ser empleados en el seno del método de imputación al poseer <en ambos casos> una base fija de negocios en su territorio que perciban a través de las mismas rentas obtenidas y gravadas <por obligación> en un tercer país), Reino Unido, Francia, Alemania, Países Bajos, Japón, Irlanda, Corea, Filipinas y Puerto Rico lo han mantenido y para su operabilidad se necesita de dos requisitos primordiales:

I.-Es requisito indispensable que la renta obtenida por el contribuyente sea calificada como de origen extranjero por la ley fiscal del país de residencia y;

II.-Que el tributo foráneo sea calificado, cuando menos, como análogo al impuesto sobre la residencia que grava el mismo hecho imponible."⁶³

⁶¹ Abril Abadin, Eduardo, "Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional" en: XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973, Págs.145 y s.s.

⁶² Calderón Carrero, José Manuel, Op. Cit p.129

⁶³ Ibidem, p.131

Método de tipo impositivo especial.- Este método impone sobre los ingresos percibidos de fuente de riqueza en el extranjero tasas o tipos impositivos inferiores a los aplicables sobre los ingresos de origen nacional; es decir, el Estado de residencia concede un beneficio en la tasa aplicable a los contribuyentes con ingresos originados en el extranjero, partiendo de la base de que dichos ingresos estarán gravados normalmente en la fuente, pero sin que la existencia de dicho gravamen sea requisito para la procedencia del tratamiento diferencial.

2.-Métodos que evitan la doble imposición: comprende al método de imputación y al método de exención.

Método de imputación o de crédito.-como fue mencionado, este tipo de métodos no es propio de los países como medida unilateral, pues también en los tratados para evitar la doble imposición pueden ser incluidos. Así, puede ser definido como aquel mecanismo mediante el cual el Estado de residencia grava la totalidad de la renta mundial, pero imputa o deduce los impuestos pagados en el extranjero de la cuota resultante. Es decir “ ...a través de esta técnica el sujeto activo que la establece somete a imposición al contribuyente por su renta (o patrimonio) mundial, pero permite que éste deduzca de su cuota tributaria el impuesto foráneo análogo que ha sido exaccionado en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible. De esta forma, este mecanismo no elimina en origen la doble imposición internacional, toda vez que, pese a su aplicación, dos impuestos análogos de dos Estados diferentes se yuxtaponen sobre el mismo hecho imponible.”⁶⁴

A su vez, este método puede llevarse a cabo a través de dos vías:

- i) **Imputación integra:** en este tipo de técnica o modalidad el Estado permite la deducción total de los impuestos satisfechos en el extranjero en relación con el mismo hecho imponible, contra la cuota tributaria resultante del impuesto nacional que grava la renta mundial del contribuyente.
- ii) **Imputación ordinaria o limitada:** en este tipo de modalidad o variante el Estado que concede su aplicación establece que la imputación de los impuestos extranjeros en ningún caso puede exceder del importe de la cuota que correspondería pagar en éste si las rentas (o patrimonio) foráneas fueran de origen nacional.

⁶⁴ Ibidem, p.178

Asimismo, esta última variante puede llevarse a cabo de dos formas

ii.i) **Imputación ordinaria efectiva:** se realiza cuando el límite de la deducción consiste en la fracción del impuesto del país que establece este mecanismo, calculado antes de la deducción, correspondiente a los rendimientos imposables en el otro Estado.

ii.ii) **Imputación ordinaria proporcional:** se realiza cuando el límite de la deducción consiste en la fracción del impuesto del país que aplica el método correspondiente a la participación del rendimiento imponible en el otro Estado en el total de los rendimientos imposables en el primero de éstos.

El acuerdo generalizado en el uso de la primera de las variantes del método de imputación radica primordialmente en la idea de garantizar que los ingresos tributarios derivados de rentas (o patrimonio) de fuente nacional no resulten absorbidos por la imputación de los impuestos extranjeros más elevados que los que exaccionan en el país que aplica el método sobre el mismo hecho imponible; así, cuando el impuesto extranjero es superior al nacional sobre las mismas rentas (o patrimonio) la imputación total del mismo podría conllevar una deducción de la imposición del Estado que lo aplica, aminorando no solo la renta foránea, sino también la renta de origen nacional que obtuvieran los contribuyentes conectados personalmente con éste.

Por su parte, la modalidad ordinaria limita la pérdida recaudatoria a la cuota tributaria nacional correspondiente a las rentas (o patrimonio) de fuente extranjera, no permitiendo, así, que la imposición sobre la renta o patrimonio nacional se vea indebidamente mermada por efecto de la deducción por doble imposición internacional. De esta forma, cuando el impuesto del país de residencia es superior al del Estado de la fuente en relación con un mismo hecho imponible, la limitación de la imputación ordinaria hace que se exija en aquel el impuesto correspondiente a la diferencia de tipos; si el impuesto del Estado de la fuente es igual o mayor que el de la residencia no habrá en éste imposición sobre el hecho imponible. Es decir, la modalidad limitada del método de imputación hace que la carga global venga determinada por el impuesto que sea más elevado de los concurrentes, de modo que los contribuyentes distribuyen entre los dos países la cuota tributaria correspondiente al hecho imponible de diferente forma dependiendo del nivel de imposición en cada uno de éstos sobre el mismo.”⁶⁵ De acuerdo con nuestra legislación fiscal interna, el artículo 6 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta regula el método de imputación ordinaria.

⁶⁵ Ibidem, p. 180

Método de exención.-se define como aquel mecanismo por virtud del cual, el Estado de residencia renuncia a gravar las rentas procedentes del país de la fuente, o dicho en otras palabras, excluye de la base imponible las rentas que sus residentes obtienen en el extranjero. Por su parte Calderón Carrero⁶⁶ lo conceptualiza como “...aquella técnica que consiste en que el Estado de residencia del contribuyente no someta a imposición las rentas o patrimonio de fuente extranjera que éste obtenga o posea, pese a que éstas resultan sujetas a impuestos, merced al establecimiento de una exención de las mismas del hecho imponible”

Por su parte, este método puede llevarse a cabo a través de dos vías:

- i) **Exención íntegra:** en este tipo de técnica viene a equivaler a circunscribir la imposición en la residencia a las bases imponibles de fuente nacional, es decir, a través de esta modalidad se renuncia totalmente a tomar en consideración las rentas foráneas de sus residentes de manera que no solo no las somete a gravamen, sino que tampoco las tiene en cuenta a los efectos de fijar el tipo progresivo de gravamen que recaerá sobre el resto de rentas no exentas que obtenga el sujeto pasivo. Así pues, la técnica de la exención integral no sólo conlleva a la no tributación en el país de la residencia de unas determinadas rentas, sino también el gravamen de las restantes a un tipo de gravamen inferior al que hubiera correspondido de no haber existido esta medida.
- ii) **Exención con progresividad:** En este tipo de modalidad las rentas que se van a declarar exentas se deberán integrar transitoriamente en la base imponible del residente, con la finalidad de aumentar el tipo medio de gravamen de la renta que más tarde se gravará de forma efectiva.

En este orden de ideas, en lo tocante a este tipo de método en lo general, cabe hacer mención de otras características distintivas que permiten su adecuado funcionamiento, las cuales se han dividido en:

Exención Incondicional.- Consiste en que el Estado de residencia del contribuyente declara exentas las bases imponibles foráneas prescindiendo totalmente de la actividad impositiva llevada a cabo por el Estado de la fuente de las mismas. Es decir, la exención de las rentas extranjeras en la residencia se concede, concurriendo el resto de los requisitos para su aplicación, con independencia de si dichas bases imponibles han sido o no gravadas por el Estado donde tienen origen económico. De ahí que este tipo de método opere sobre un concepto potencial o virtual de doble imposición internacional, en tanto su

⁶⁶Ibidem, p.137

aplicación no requiere la efectiva yuxtaposición de gravámenes sobre un mismo hecho imponible.

Exención Condicional.- Derivado de lo anterior, es que se viene postulando condicionar la exención de la renta extranjera por el país de la residencia a la existencia de actividad impositiva en la fuente sobre las mismas. Es la llamada <<cláusula de sujeción impositiva>>, la cual requiere que el Estado de la fuente someta efectivamente a gravamen las rentas originadas en su territorio para que en la residencia se conceda la exención.

Lo anterior será mejor comprendido si atendemos a los siguientes ejemplos:

- 1) Rentas obtenidas en el país de residencia \$4,000
- 2) Rentas obtenidas de fuente de riqueza en el extranjero \$3,000
- 3) Tipo (Tasa o alícuota) en el país de la fuente 40% (en el 1er ejemplo y 10% en el 2°)
- 4) Tipo (tasas o alícuota) medio en el país de residencia: hasta \$4,000-20%, más de \$4,000-30%

Ejemplo 1	Exención íntegra	Exención con progresividad	Imputación Íntegra	Imputación Ordinaria
Base Imponible	\$4,000	\$4,000 \$3,000	\$4,000 \$3,000	\$4,000 \$3,000
Impuesto en el país de residencia	\$800	\$1,200	\$2,100	\$2,100
Crédito por impuesto extranjero	-----	-----	\$1,200	\$900
Total a pagar en el estado de residencia	\$800	\$1,200	\$900	\$1,200
Impuesto pagado en el extranjero	\$1,200	\$1,200	\$1,200	\$1,200
Total de impuestos pagados	\$2,000	\$2,400	\$2,100	\$2,400

Ejemplo 2	Exención íntegra	Exención con progresividad	Imputación Íntegra	Imputación Ordinaria
Base Imponible	\$4,000	\$4,000 \$3,000	\$4,000 \$3,000	\$4,000 \$3,000
Impuesto en el país de residencia	\$800	\$1,200	\$2,100	\$2,100
Crédito por impuesto extranjero	-----	-----	\$300	\$300
Total a pagar en el estado de residencia	\$800	\$1,200	\$1,800	\$1,800
Impuesto pagado en el extranjero	\$300	\$300	\$300	\$300
Total de impuestos pagados	\$1,200	\$1,500	\$2,100	\$2,100

En el caso de la imputación ordinaria, y de acuerdo con el ejemplo número 2, como la tasa o alícuota prevista en la legislación extranjera no excede de la respectiva en el país de residencia, es que no se acredita parte proporcional alguna del impuesto extranjero que hubiera correspondido al de residencia como si ocurre en el supuesto número 1.

b) Método Multilateral: Respecto de este tipo de medidas adoptadas, lo más importante que cabe mencionar es lo referente al número de sujetos que intervienen en su celebración, y que refleja la conscientización y voluntad política de sus integrantes para la eliminación del fenómeno de la doble imposición. Ahora bien, es indispensable hacer alusión a cuales han sido algunos de los Convenios que sobre esta materia se han firmado, teniendo entre ellos al:

b.1) Modelo de Convenio para evitar la doble tributación entre los Países miembros del Pacto Andino y otros Estados ajenos a la subregión de fecha 16 de noviembre de 1971. Por decisión núm. 40 de la Comisión del acuerdo de Cartagena se aprueba por un lado, un convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros (Comunidad Andina desde 1996)-estos son Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú-contenido en el anexo, y un Convenio tipo para el mismo fin entre los Países miembros y otros Estados ajenos a la subregión, contenido en el anexo II. Es de precisarse que en lo que respecta a Chile, este se separó a principio de los años setenta y Venezuela se integro en esa misma época.

b.2) Convenio entre los Estados del Consejo de la Unión Económica Árabe de fecha 3 de diciembre de 1973, cuya denominación correcta es Acuerdo para evitar la doble imposición y la prevención de la evasión fiscal entre los Estados..., conformado por el Reino de Jordania, la República de Sudán, la República árabe de Siria, la República de Irak, el Estado de Kuwait, la República árabe de Egipto y la República árabe de Yemen.

b.3) Tratados Multilaterales de los Países del COMECON. Signados por países miembros de la antigua Unión Soviética referentes a la doble imposición internacional sobre la renta y el patrimonio de las personas físicas el 27 de mayo de 1977, y de personas jurídicas el 19 de mayo de 1978, entrando en vigor el 1 de enero de 1979. Los países miembros que integraron en principio este tipo de convenios fueron: Bulgaria, Checoslovaquia, Hungría, Mongolia, Polonia, República Democrática Alemana, Rumania y la antigua URSS.

b.4) Tratado Multilateral de los Países del Norte de Europa (Consejo Nórdico). Tratado multilateral firmado por Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia de fecha 22 de marzo de 1983.

b.5) Tratados multilaterales de los Países del CARICOM.- El Tratado fiscal fue firmado el 6 de julio de 1994 por Antigua y Barbuda, Belice, Granada, Guyana, Jamaica, St. Kitts-Nevis, Sta. Lucia, S. Vicente y las Granadinas, y Trinidad y Tobago

c) Método Bilateral.- parecería ilógica la forma en la que se ha pretendido establecer el orden en el estudio de las diversas medidas adoptadas para eliminar la doble imposición internacional, sin embargo, esto no resulta así- al menos en el presente trabajo-, pues la idea primordial en ello, es la de conocer y complementar con el punto que sucede a éste, las características primordiales en la formación de los Convenios bilaterales para evitar la doble imposición, y muy específicamente el relativo entre México y los Estados Unidos de Norteamérica en tratándose del fenómeno que aquí se ha pretendido analizar.

Derivado de ello, es de mencionarse que en los métodos de carácter bilateral interviene el acuerdo de voluntades única y exclusivamente de dos Estados Soberanos, y hablo aquí de soberanía en su sentido lato, referido al Poder de Estado del ente supremo, pues como fue puesto de manifiesto con anterioridad, la doble imposición internacional (sea económica o jurídica) puede originarse entre dos entidades de igual jerarquía (soberanos) o entre una de ellas y otra de grado inferior, es decir, un estado federado; pero no así en tratándose de la celebración de convenios a nivel internacional en materia fiscal.

El criterio anterior se corrobora atendiendo a lo que por Convenio debe ser entendido, es decir “...el acto jurídico regido por el Derecho Internacional que entraña el acuerdo de voluntades entre dos o más sujetos de la comunidad internacional, principalmente Estados, con la intención lícita de crear, transmitir, modificar, conservar, aclarar, detallar, etc. Derechos y obligaciones”⁶⁷ y que trasladado a la materia fiscal se entiende como “...el conjunto de normas jurídicas que se rigen por el Derecho Internacional tendientes a la regulación entre las partes contratantes con el fin de equilibrar los sistemas fiscales nacionales adaptando criterios de tributación bien definidos que eviten una carga fiscal excesiva imputable en un mismo periodo de tiempo, sobre una misma materia gravable de un mismo titular, sin que se afecte la aplicación de los demás impuestos nacionales de los suscritos”⁶⁸

Derivado de lo anterior cabe concluir, que los Convenios bilaterales sobre doble imposición internacional solo pueden celebrarse entre Estados Soberanos, pues **en ellos se contienen disposiciones que coordinan los sistemas fiscales nacionales**, estableciendo como consecuencia, un sistema coordinado de Potestades Tributarias basado en el consenso y reciprocidad de los otorgantes.

⁶⁷ Arellano García, Carlos, “Primer Curso de Derecho Internacional Público”, Editorial Porrúa, 4ª edición, México, p. 632

⁶⁸ Moreno Padilla, Javier, “Los Convenios para Evitar la Doble Tributación Internacional Celebrados por México” en “Convenios Fiscales Internacionales”, Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1993, p. 126

3.3.-Fundamentación Jurídica en México para la Celebración de Tratados

En materia de celebración de Convenios, la Constitución General establece de manera expresa la facultad para representar y comprometer, mediante un documento internacional (siempre que no se contravengan las disposiciones del orden jurídico del cual emanan tales atribuciones) al Estado Mexicano. Tal actividad gubernamental corresponde, por mandato constitucional, al órgano ejecutivo, quien en pleno ejercicio de sus funciones, es el único encargado para tal efecto. Ahora bien, en esta tesitura cabe agregar (con la reserva de ser detallado con posterioridad) que el titular del órgano ejecutivo denominado Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, ejerce con motivo de sus atribuciones una dualidad de mando, colocándose ya sea como jefe de estado o como jefe de gobierno.

En cuanto a la segunda de las actividades, es la que más importa para los efectos del presente trabajo, pues es debido a ello que la materialización de una norma jurídica individualizada de derecho público puede surtir plenos efectos entre las partes contratantes, y más adelante (según las formalidades internas) en todo el territorio Nacional.

Derivado de lo anterior toca el turno de hacer una pequeña mención de los órganos que en materia tributaria han sido facultados para la celebración de Convenios.

3.3.1.-Facultades Constitucionales para la Celebración de Tratados-artículo 133 de nuestra Carta Magna

De primer momento resulta importante hacer un análisis sobre el artículo que da reconocimiento al Derecho internacional (recuérdese que respecto de este tema, la supremacía de uno u otro orden jurídico queda supeditada no aún discurso de orden científico, sino a consideraciones de orden político, y sea entre optar por una u otra teoría {nacionalista o internacionalista} el fin último concluirá en una infinita antítesis), pues tomando como referencia el marco constitucional mexicano podemos afirmar tal aseveración. Lo anterior es así por razón de lo siguiente: el artículo 133 de nuestra Carta Magna a la letra reza lo siguiente:

Artículo 133

Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados

El precepto en comento, contiene de fondo dos principios que por su trascendencia serán analizados por separado.

1.-La Constitución Federal es la Ley Suprema de toda la Unión.- nótese que no se hace referencia ni a las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella ni a los Convenios internacionales que se celebren y celebrados por el Presidente de la República; esto encuentra su razón en una base lógica, ya que si bien es cierto la propia Constitución menciona que aquellas también serán Ley Suprema en toda la unión, no quiere con ello significar que todas en su conjunto estén al mismo grado de jerarquía, sino que las mismas (Leyes y Convenios internacionales) regirán en todo el territorio nacional en supremacía respecto de las de grado inferior en caso de conflicto entre ambas (específicamente las leyes locales de los respectivos estados), resultado de encontrarse ubicadas en el ámbito federal en una relación de jerarquía, es decir, en este primer párrafo, tanto las leyes del ámbito federal como los tratados internacionales llegan a ser actos de aplicación de disposiciones prescritas en la carta fundamental en todo el territorio nacional.

2.-Las demás normas jurídicas por ser actos de aplicación de la Carta fundamental deberán ajustarse a la misma, pues de no ser así, tendrán que considerarse inconstitucionales, de ahí que el segundo párrafo de este ordenamiento señale que los jueces locales tendrán la obligación de arreglarse conforme a las disposiciones del ámbito federal, siempre que éstas sean acordes con la norma que las origina o les da validez.

En otras palabras, el enunciado imperativo“...serán la ley suprema de toda la unión” se identifica con el orden jurídico federal, pero es obvio que no limita y menos aun desconoce la diversidad de rango existente entre una y otra disposición jurídica, pues las leyes y tratados internacionales encuentran su fundamento inmediato en la de grado superior que es la Constitución.

Por ello, la antinomia surgida entre un precepto de carácter local y otro del ámbito federal puede ser resuelto por razón de jerarquía, máxime si es la propia constitución quien marca la pauta para su comprensión al señalar que los jueces se arreglaran con base en las primeras (Leyes federales y Convenios internacionales) al surgir una problemática de esta naturaleza.

Ahora bien, por otra parte, queda por determinar si una norma internacional se encuentra al mismo rango que una Ley federal o por el contrario, debajo de ella. De acuerdo a la redacción que el artículo en comento hace, se desprende de forma literal la igualdad entre ambos preceptos, criterio robustecido en un primer momento por la Suprema Corte de Justicia de la Nacional al señalar que:

LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA. De conformidad con el artículo 133 de la Constitución, tanto las leyes que emanen de ella, como los Tratados Internacionales, celebrados por el Ejecutivo Federal, aprobados por el Senado de la República y que estén de acuerdo con la misma, ocupan, ambos el rango inmediatamente inferior a la Constitución en la jerarquía de las normas en el orden jurídico mexicano(...)⁶⁹

⁶⁹ Octava época, Instancia: Pleno, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 60, Diciembre de 1992, Tesis: P. C/92, Página 27

Por razones jurídicas e incluso políticas, el criterio de nuestro máximo tribunal fue modificado para concluir en la jurisprudencia que a continuación se transcribe:

⁷⁰TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN. Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... será la ley suprema en toda la Unión..." parece indicar que no solo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la ley Fundamental, lo que claramente indica que solo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de leyes "constitucionales", y de la que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo 133 constitucional deriva de que estos compromisos intencionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas las autoridades frente a la comunidad internacional.; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al Presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o la local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el Presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado Mexicano en cualquier materia, independientemente que para otros efectos esta sea competencia de la entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo 124 de la Ley Fundamental, el cual ordena que: "Las facultades que no estén expresamente concedidas por esta constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados." No se pierde de vista que en su anterior conformación este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92 publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Numero 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, del rubro: "LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA", sin embargo este tribunal pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados incluso frente al derecho federal.

En atención al apartado que aquí se trata, será conveniente-para estar en aptitud de dar sobre dichas bases, una conclusión final sobre el mismo-especificar cuales son los órganos facultados en nuestro país para la celebración de los Tratados Internacionales (utilizando la denominación que la propia Constitución les da).

3.3.2.-Órganos Colegiados Facultados para la Celebración de Tratados

De acuerdo con el señalamiento anterior, los Tratados Internacionales gozan hoy día de una mayor jerarquía que las propias leyes emanadas del Congreso de la Unión, esto -según criterio de la Corte- con la finalidad de hacer cumplir las obligaciones asumidas en el orbe de la Comunidad internacional; ahora bien, en este orden de ideas, cabría saber quienes son los mencionados órganos de gobierno encargados de comprometer la política exterior de nuestro país, y **si dichos compromisos se extienden hacia todos los sujetos subordinados dentro del territorio Nacional o solo respecto de los signatarios de dichos tratados.**

De acuerdo con nuestro máximo ordenamiento jurídico, los órganos de gobierno en el libre ejercicio de sus funciones para celebrar tratados internacionales y la dirección de la Política Exterior Mexicana son:

a)Presidente Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos-artículo 89, fracción X

⁷⁰ Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo 10, Noviembre de 1999, Tesis: P. LXXVII/99, Página 46

Artículo 89

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

(...)

X.- Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado. En la conducción de tal política, el titular del Poder Ejecutivo observará los siguientes principios normativos: la autodeterminación de los pueblos; la no intervención; la solución pacífica de controversias; la proscripción de la amenaza o el uso de la fuerza en las relaciones internacionales; la igualdad jurídica de los Estados; la cooperación internacional para el desarrollo; y la lucha por la paz y la seguridad internacionales;

b) Cámara de Senadores- artículo 76, fracción I

Artículo 76

Son facultades exclusivas del Senado:

I.- Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso; además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión;

Ahora bien, una vez sabido quienes son los órganos facultados para la celebración de tratados internacionales por un lado y de su aprobación por el otro, pasaré a llevar acabo un análisis sobre dichos compromisos, efectos y consecuencias.

Por principio de cuentas, es dable retomar algunas consideraciones hechas en relación con la vigencia de toda norma jurídica; así se tiene que el ámbito temporal de toda norma para su vigencia encontrará su fundamento en el factor tiempo, pues es éste (el tiempo), quien indicará a partir de que a que momento una norma jurídica habrá de surgir al ámbito legal y con ello, la fecha a partir de la cual los actos u omisiones de la conducta habrán de operar.

En relación con los Convenios Internacionales, las prescripciones jurídicas se encuentran inmersa en los mismos, y comienzan a tener vigencia a partir del momento en el que se dé pleno cumplimiento al procedimiento estipulado por las partes y contenido en el propio acuerdo, con la finalidad de que los Estados signatarios adecuen sus conductas a lo que ahí se estipula.

El procedimiento de iniciación de vigencia de los preceptos contenidos en la norma internacional (convenio) se desarrolla de la manera siguiente:

1.- Los Estados fijan, de común acuerdo, cuando o conforme a que procedimiento se iniciarán los efectos jurídicos de las reglas acordadas; es decir, deben señalar cuando entrará en vigor el tratado.

2.- Cuando derivado de la omisión en el señalamiento de un plazo específico para la iniciación de efectos, existe una norma que suple la omisión de las partes; esta norma supletoria se contiene en el artículo 24, párrafo II, de la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, la cual señala que: **“A falta de tal disposición o acuerdo-de los Estados contratantes-, el Tratado entrará en vigor**

tan pronto como haya constancia del consentimiento de los Estados negociadores de obligarse por el tratado.”

3.-En todo convenio internacional deberá estipularse quien o quienes serán los órganos facultados para asumir las obligaciones del mismo; en el caso de nuestro país, tal facultad se encuentra determinada por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la cual establece que aquélla (facultad) correrá a cargo de los órganos denominados Presidente y Senado de la República, de lo cual se desprende-como ya fue mencionado-la existencia de un órgano compuesto en el que la intervención de ambos es indispensable e inseparable, pues no puede darse la actuación del uno sin el otro.

En tratándose de convenios internacionales (y enfocado a la materia de la doble imposición), se ha estipulado que los mismos entrarán en vigor una vez que los países signatarios hayan notificado que todos los requisitos exigidos de manera interna por su legislación han quedado satisfechos.

En México, la notificación es llevada a cabo a través de una nota diplomática, lo que significa que la aprobación por parte del Senado al convenio signado por el Presidente de la República ha sido otorgada, y con ello, las consecuencias que se traen aparejadas, es decir, la adecuación de su conducta a lo estipulado en la norma internacional de referencia al iniciar su vigencia. Respecto del otro Estado signatario, se estará a lo propiamente establecido por su legislación interna, y cuando se haya dado pleno cumplimiento a los requisitos exigidos por la misma, se efectuará la notificación respectiva.

Por ello, y complementando lo argüido en el punto 1 de este apartado, se comprende que por lo regular la norma internacional comenzará a tener vigencia -es decir, que adquiere la característica de valer como norma jurídica- a partir del momento en que la segunda nota diplomática de cualquiera de los Estados signatarios sea notificada.

Ahora bien, nuestro ordenamiento jurídico establece que en el caso de leyes o decretos para ser obligatorios en el territorio nacional, deberán ser publicados; disposición contenida el artículo 72-a) de la Constitución Federal que a la letra estipula lo siguiente “...Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones, A) Aprobado un proyecto en la Cámara de su origen, pasará para su discusión a la otra. Si ésta lo aprobare, se remitirá al Ejecutivo, quien, si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente”, pero esta obligación solo es propia en tratándose de las referidas disposiciones normativas, y no así respecto de los convenios internacionales, pues recuérdese que aún cuando los mismos adquieran la categoría de norma jurídica, su proceso de creación es llevado a cabo por un

procedimiento diverso al estipulado en el artículo en comento. Resultando entonces que la obligatoriedad del sometimiento de sus conductas a las reglas establecidas en los convenios, solo se dirige a los Estados suscriptores, quienes se hacen sabedores de sus disposiciones con la notificación de sus respectivas notas diplomáticas, razón por la que no se necesita de su publicación para tener vigencia.

Complementado el párrafo anterior, y de acuerdo con la opinión del maestro Enrique Calvo Nicalou⁷¹ “... en el ámbito jurídico no hay necesidad jurídica de dar a conocer el contenido de los tratados a quienes no están obligados a adecuar sus conductas a lo que en ellos se establece; los sujetos en los tratados internacionales son únicamente los Estados que lo suscribieron, reconocidos como sujetos de derecho internacional por el propio derecho internacional. Un tratado internacional no obliga a los súbditos de los Estados contratantes; solo obliga a los sujetos que lo celebraron. Los tratados establecen reglas que regulan la conducta de los Estados, no así la de los súbditos.” En aparente contraposición a lo manifestado por el suscrito, el artículo 4 de la Ley Sobre Celebración de Tratados estipula la obligación de publicar los tratados; dicho artículo en su parte conducente establece que: “Los tratados, para ser obligatorios en el territorio nacional deberán haber sido publicados previamente en el Diario Oficial de la Federación.”

Entonces, si como se ha manifestado, el Convenio internacional no requiere para la vigencia de sus normas su publicación en el Diario Oficial de la Federación pues el mismo solo obliga a las partes signantes, y éstas se encuentran sabedoras del contenido del convenio en la fecha de la entrega de la segunda nota diplomática ¿se puede inferir que respecto de los sujetos subordinados al Estado contratante (en el caso particular los Estados Unidos Mexicanos) no será obligatorio, y solo lo será en el ámbito internacional? y además, ¿el artículo 4 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados reafirma tal criterio?.

Para dar respuesta a estas dos interrogantes el artículo referido deberá ser interpretado en un sentido hermenéutico, sin salir del sentido real que el legislador a querido asignarle, y mucho menos entrar en conflicto con los ordenamientos jurídicos del que forma parte, y especialmente con alguno de los preceptos Constitucionales. Entonces, la interpretación que al precepto se dé, deberá estar en conjunción en un todo armonioso, de ahí que resulte relevante la trascripción y confrontación entre la Convención y la Ley en mención. El primero de los ordenamientos en la parte que nos interesa establece que: “... artículo 24 (1) Un tratado entrará en vigor de la manera y en la fecha que en él se disponga o que acuerden los Estados negociadores; (2) A falta de tal disposición o acuerdo, el tratado entrará en vigor tan pronto como haya constancia del consentimiento de todos los Estados negociadores en obligarse por el tratado; por su parte, el segundo de los ordenamientos establece que; “... artículo 5.- La voluntad de los Estados Unidos Mexicanos para obligarse por un tratado se manifestará a través del intercambio de notas diplomáticas, canje o depósito

⁷¹ Calvo Nicolau, Enrique, “Entrada en Vigor de los Tratados e Inicio de sus Efectos, Comentario 29”, Editorial Themis, México, 1994, p.13

del instrumento de ratificación, adhesión o aceptación, mediante las cuales se notifique la aprobación por el Senado del tratado en cuestión; asimismo, se cita el artículo 4 de este ordenamiento, y que en obvio de repeticiones se tiene por aquí reproducido como si a la letra se insertase. De ahí que la interpretación que se dé al tantas veces citado artículo 4 de la Ley Sobre la Celebración de Tratados, no deberá ser en sentido negativo respecto de la obligatoriedad por parte del ordenamiento jurídico nacional, tal y como lo señala el maestro Calvo Nicalou⁷² al manifestar que “... la falta de publicación en el D.O.F. no trasciende negativamente en la obligatoriedad que tiene respecto del orden jurídico mexicano, que a su vez forma parte del orden jurídico internacional. El concepto <<orden jurídico mexicano>> debe entenderse como <<Los Estados Unidos Mexicanos>> que conforme a la Constitución se integra por los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial⁷³, porque el simple intercambio de notas diplomáticas que el gobierno mexicano efectúe con otros Estados contratantes es jurídicamente suficiente para que obligue a todos los individuos que actúen como órganos que integran el orden jurídico mexicano, lo que implica que sus conductas queden reguladas por las reglas que contengan los tratados.”

En ese orden de ideas, la oportunidad de publicar en el Diario Oficial de la Federación los tratados internacionales encuentran su explicación -siguiendo al maestro Calvo Nicalou⁷⁴- en razón de que “... los súbditos de los Estados contratantes conozcan el contenido de los tratados, ya que solo así pueden advertir si alguno de ellos no está adecuando su conducta a lo estipulado en el tratado, de manera que cuando ello ocurra y les depare algún perjuicio, estén en posibilidad de acudir al órgano competente del orden jurídico del Estado que incurrió en la falta, o al Estado del que sean súbditos, a denunciar la violación que se hubiera cometido.”

Otro de los puntos que se deben tomar en cuenta en la celebración de tratados internacionales (especialmente en materia tributaria) es el referente **al principio de no retroactividad**, el cual, de manera general consiste, según el artículo 28 de la Convención de Viena en que “Las disposiciones de un tratado no obligarán a una parte respecto de ningún acto o derecho que hayan tenido lugar con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del tratado para esa parte ni de ninguna situación que en esa fecha haya dejado de existir...”; pero como a toda regla hay una excepción, y en el caso particular no deja de haberla, el propio artículo 28 de la citada convención establece que en materia de tratados se aplicará el principio de no retroactividad “... salvo que una intención diferente se desprenda del tratado o conste de otro modo.”

⁷²Calvo Nicolau, Enrique, Op. Cit. p.15

⁷³Artículo 49 “El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.” “Artículo 50 El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso General que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores”. “Artículo 80 Se deposita el ejercicio del Supremo Poder Ejecutivo de la Unión en un sólo individuo, que se denominará Presidente de los Estados Unidos Mexicanos.” “Artículo 94 Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.”

⁷⁴ Calvo Nicolau, Enrique, Op. Cit. p.16

Es así, que en tratándose de la materia tributaria, los tratados internacionales celebrados con aprobación de los órganos facultados para tal efecto inician su vigencia con una fecha diferente a la de sus efectos. Tal razonamiento puede ser esquematizado con el siguiente ejemplo: suponiendo que dos países “X” e “Y” celebran un Convenio internacional en el año de 1994, la segunda de las notas diplomáticas es recibida por el Estado “Y” el 25 de mayo de 1995, a partir de ese momento el inicio de la vigencia de las normas contenidas en el acuerdo internacional obliga a las partes signantes; asimismo, en el instrumento internacional es estipulado que sus normas surtirán todos sus efectos a partir del primer día de enero del año de calendario en que el mismo entre en vigor. Como se observa, encontramos en el ejemplo planteado, la excepción al principio de no retroactividad y los momentos en que un Convenio inicia su vigencia y surte sus efectos, pues aún cuando la fecha de vigencia se encontrará en primera fase, los efectos de sus normas se retrotrajeron a una fecha anterior a aquélla en la que el mismo entró en vigor.

Por otro lado, como en toda norma jurídica, su eficacia se encuentra determinada por sus ámbitos de validez; respecto del ámbito personal en los Convenios, surge un punto interesante, el cual consiste en asegurar que los sujetos de la obligación contractual, resultan ser los Estados signantes y no así, los sujetos subordinados a aquéllos, esta idea ha sido ya planteada con anterioridad, pero es aquí donde toca despejar su incógnita. De esta manera se dice, que por ser el ente supremo de un territorio determinado, soberano tanto al interior como al exterior del mismo, en pleno ejercicio de su Potestad de Estado, goza de la facultad que le confiere tanto orden jurídico del cual depende, como el reconocimiento del orden jurídico internacional, motivo por el cual, al comprometerse -a través los órganos que los representan- en sus relaciones con otros sujetos de igual jerarquía, la responsabilidad sobre sus derechos y obligaciones adquiridos, recaerán y le afectarán directamente a él, y no a las personas subordinadas al mismo.

Por ello y consecuentemente, las obligaciones establecidas y asumidas, recaen sobre los Estados como sujetos de Derecho Internacional, y no así sobre los individuos como particulares; por tanto “El hecho de que las conductas de los individuos, en particular y de manera directa, sean objeto de la norma que se contiene en un tratado, no significa en manera alguna que, por ello, estén obligados por el tratado. Sus conductas sólo determinan las que, a su vez constituyen la obligación de los Estados contratantes. Es decir, la conducta indebida de los particulares se convierte en hecho jurídico, y en este sentido determina el surgimiento de la obligación de los Estados consistente en aplicar la sanción que se establezca en su derecho interno a efecto de reprimir los actos contrarios a lo establecido en el tratado.”⁷⁵

⁷⁵ Calvo Nicolau, Enrique, Op. Cit. p.21

3.4.-Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados

En relación con este apartado, se han hecho ya algunas observaciones sobre la importancia que reviste el ordenamiento en comento, sin embargo, cabe agregar que la citada Convención fue firmada por 32 países, entrando en vigor el 20 de enero de 1980, con anteriores reuniones que abarcan los periodos del 26 de marzo al 24 de mayo de 1968 y del 9 de abril al 22 de mayo de 1969; siendo firmada por nuestro Estado Mexicano el 21 de marzo de 1986, aprobada por el Senado de la República el 11 de diciembre del año inmediato posterior.

Con fecha 10 de marzo de 1988, el Presidente de la República depositó ante el Secretario General de la Organización de las Naciones Unidas el instrumento de ratificación debidamente firmando, llevándose a cabo la Publicación del Decreto de Promulgación en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 1988. Integrada por 85 artículos y un anexo, surge en el marco del ámbito internacional con la finalidad de brindar seguridad y certeza jurídica a los Estados contratantes, de ahí que su campo de aplicación se extienda para dar legalidad a los compromisos asumidos por las partes contratantes e invocarla en el ejercicio de un derecho o el cumplimiento de una obligación.

3.5.-Ley Sobre Celebración de Tratados

Esta ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de enero de 1992. Su objeto primordial es el de regular como legislación interna, los tratados internacionales celebrados por el Presidente de la República con aprobación del Senado y los acuerdos interinstitucionales; razón por la cual, el estudio de la misma es correcto, pues uno de los objetivos que en el presente trabajo se persiguen es el de analizar el Convenio para evitar la doble imposición entre nuestro país y el vecino del norte, sin embargo, cabe agregar que tal norma jurídica pasa a ubicarse en un plano secundario respecto de su aplicación en tratándose de posibles conflictos surgidos con motivo de la interpretación de instrumentos internacionales, pues la norma imperante en la esfera internacional, lo será la disposición anterior, es decir, la Convención de Viena.

En opinión particular del que suscribe, los “tratados” o “acuerdos interinstitucionales” son violatorios directamente de la Constitución Federal, en razón de contravenir las disposiciones de este máximo ordenamiento jurídico en sus artículos 76, 89, fracción X, 117 fracción I y 133, pues la facultad exclusiva, -por mandato supremo- de dirigir la política exterior del país, es única y exclusiva de los órganos denominados Presidente y Senado de la República de los Estados Unidos Mexicanos, con lo cual, y en atento apego al diverso 133, las leyes del Congreso que emanen de la Constitución serán Ley Suprema, siempre y cuando estén acordes con la misma; y como la referida ley se encuentra en abierta contradicción al

otorgar facultades a entidades diversas a las enumeradas, denota claramente su inconstitucionalidad.

3.6.-Ley Sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica

La citada norma jurídica se haya estrechamente relacionada con la materia de la doble imposición internacional, por tal motivo creo oportuno formular algunos comentarios sobre la misma; fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 2 de septiembre de 2004, tiene como objeto reglamentar el artículo 93 de la Constitución General de la República en materia de las facultades constitucionales del Senado, para la celebración y aprobación de Convenios relacionados con el comercio de mercancías, servicios, inversiones, transferencia de tecnología, propiedad intelectual y doble imposición internacional entre otras; ello con el fin de contribuir a mejorar la calidad de vida y el nivel de bienestar de la población mexicana; promover el acceso de los productos mexicanos a los mercados internacionales; contribuir a la diversificación de mercados; fomentar la integración de la economía mexicana con la internacional y contribuir a la elevación de la competitividad del país, y promover la transparencia en las relaciones comerciales internacionales y el pleno respeto a los principios de política exterior quitando cualquier obstáculo que interfiriese con tales fines.

3.7.-Modelo de la OCDE para evitar la doble imposición

El modelo de tratado referido en este apartado, ha sido adoptado por una inmensidad de países en el ámbito internacional al firmar sus respectivos Convenios para evitar la doble imposición; en México se tienen antecedentes sobre la negociación (en un primer momento), de tres instrumento internacionales (Convenios) para evitar la doble imposición; sin embargo, no es sino hasta la Ley de Ingresos de la Federación de 1991, en cuya exposición de motivos se informó del inicio de tramites para celebrar estos Convenios, y las negociaciones que se estaban llevando acabo para ello, entre diversos estados de América Latina y Europa al finalizar el año de 1990. Se señaló que la celebración de esos tratados tenía como principal finalidad la de armonizar los sistemas impositivos entre países y resolver la doble causación del impuesto que no era posible eliminar con actuaciones unilaterales.

El 20 de julio de 1992 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley que armoniza diversas disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los Convenios para evitar la doble tributación y la simplificación fiscal, entrando en vigor al día siguiente al de su publicación.

El 14 de abril de 1994 el Consejo de la OCDE, adoptó en su sesión 825 la decisión de invitar a nuestro país a adherirse a la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.⁷⁶

El propio 14 de abril, el gobierno de México suscribió una declaración sobre la aceptación de sus obligaciones como miembro de la OCDE, y en virtud de que esta aceptación de obligaciones implicaba formal y materialmente la adhesión a un tratado internacional, la misma fue sometida para su aprobación a la Cámara de Senadores en términos de la Carta fundamental.

El 10 de mayo de 1994, el Senado de la República aprobó la suscripción de la aceptación de obligaciones del gobierno de México, con base en lo cual el 14 del mismo mes fue formulada la ratificación de dicha suscripción depositándose, para todos los efectos legales, el 18 de mayo de ese año.

El 5 de julio de 1994 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación los documentos relativos a la promulgación de la Convención de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, de tal suerte que la misma ha surtido plenamente sus efectos en territorio nacional en términos de la Ley sobre la Celebración de Tratados y la propia Constitución.

En la declaración del Estado Nacional al aceptar sus obligaciones como miembro de la OCDE, nuestro país hizo distintas reservas a las recomendaciones hechas por el Consejo en la materia fiscal, en los siguientes aspectos:

- 1.- Sobre la determinación de precios de transferencia entre empresas asociadas.
- 2.- Asistencia administrativa multilateral para la tramitación de solicitudes de devolución de impuestos.
- 3.- Forma estandarizada para el intercambio automático de información según acuerdos impositivos internacionales.
- 4.- Sobre la eliminación de la doble imposición en impuestos sobre donaciones, herencias y propiedad.
- 5.- Sobre el formato magnético estandarizado para el intercambio automático de información tributaria.
- 6.- Sobre el Convenio Tributario de la OCDE para exámenes tributarios simultáneos y;
- 7.- Sobre la Convención Modelo para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio.

⁷⁶ Ortiz, Sainz y Tron, "Tratados Internacionales en Materia Fiscal", Editorial Themis, 2ª edición, México, 2000, Págs.18-19

Las reservas antes mencionadas se contienen en la publicación hecha en el Diario Oficial de la Federación el 5 de julio de 1994, con excepción de las relativas a la Convención Modelo, mismas que se dieron a conocer a los países miembros de la OCDE en documento por separado.

El modelo de Convenio de la OCDE en la materia que me ocupa, no es una disposición legal asumida por nuestro país, por ello, resulta no ser obligatoria en el territorio nacional.

Derivado de lo prescrito por los artículos V y VI de la Convención de la OCDE, existe una diferencia radical entre las decisiones y las recomendaciones tomadas o hechas por el aludido organismo, de ahí que para que una decisión de la OCDE resulte obligatoria al interior de nuestro territorio, será necesario (i) que se adopte como tal, es decir como decisión obligatoria; (ii) que nuestro país haya votado a favor de la misma y; (iii) que se incorpore a nuestro ordenamiento jurídico siguiendo el procedimiento que al efecto establece nuestra constitución.

Por su parte, las recomendaciones no tienen el carácter de obligatorias, ello de conformidad con el artículo VI de la citada Convención, la cual establece que las recomendaciones se realizan por acuerdo mutuo de todos los miembros, salvo que la organización decida por unanimidad otra cosa para casos especiales y en caso de abstención por parte de un miembro, tal abstención no será obstáculo para la validez de ésta, que será aplicable a los demás miembros, pero no al que se abstiene, y, en consecuencia, se está en aptitud de adoptarlas o no; tal es el caso del modelo referido, y así, en términos de los artículos antes aludidos, no es obligatorio para ninguno de los países miembros, incluyendo al nuestro.

Sin embargo, y a reserva de ser retomado con posterioridad, adelanto que en mi opinión si son susceptibles de aplicarse los referidos Comentarios, pues los mismos caen dentro del supuesto normativo “Contexto del Convenio”, previsto en los propios acuerdos en materia de doble imposición, y de conformidad con la interpretación efectuada a la Convención de Viena y a algunas tesis que sobre la materia han emitido algunos Tribunales.

En la regla 2.1.1 de la resolución miscelánea fiscal para el año 2005, de acuerdo a la publicación hecha en el Diario Oficial de la Federación de fecha 30 de mayo del año inmediato anterior, nuestro país plasmó tal criterio al manifestar que:

“Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios contenidos en el modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México.”

Los Convenios internacionales para evitar la doble imposición que México ha celebrado, y de los cuales la mayoría se encuentran en vigor en el año corriente, son los siguientes:⁷⁷

N°	PAÍS	MATERIA	FECHA DE FIRMA	PUBLICACIÓN D.O.F	EN VIGOR	Aplicable a partir del
1.	Alemania	De doble tributación	23/Feb/1993	16/Mrz/1994 15/jun/1994* (modificación al protocolo)*	30/Dic/1993	1/Ene/1994
2.	Australia	De doble tributación	9/Sep/2002	13/Feb/2004	31/Dic/2003	1/Ene/2004 (respecto de los artículos 10, 11 y 12) 1/Jul/2004 (respecto de otros impuestos)
3.	Austria	De doble tributación	13/Abr/2004	08/Dic/2004	01/Ene/2005	01/Ene/2006
4.	Argentina	De doble tributación en materia de transporte internacional	26/Nov/1997	19/Mz/2004	15/Ene/2004	1/Ene/2005
5.	Bélgica	De doble tributación	24/Nov/1992F	6/Ene/1997	1/Feb/1997	1/Ene/1998
6.	Brasil	De doble tributación	25/Sep/2003	.....	.....	.....
7.	Canadá	De doble tributación	8/Abr/1991	17/Jul/1992	11/May/1992	1/Ene/1992
8.	Corea	De doble tributación	6/Oct/1994	16/Mrz/1995	13/Feb/1995	1/Ene/1996
9.	Chile	De doble tributación	17/Abr/1998	12/May/2000	12/Nov/1999	/Ene/2000
10.	China* *En negociación	.....	.....	.....	.....	.....
11.	Dinamarca	De doble tributación	11/Jun/1997	27/ May/1998	22/Dic/1997	1/Ene/1998
12.	Ecuador	De doble tributación	30/Jul/1992	4/Abr/2001	13/Dic/2000	1/Ene/2001
13.	España	De doble tributación	24/Jul/1992	31/Dc/1994	6/Oct/1994	1/Ene/1995
14.	Estados Unidos de Norteamérica	De doble tributación	18/Sep/1992 8/Sep/1994* 9/Sep/2002* (modificación al tratado)*	3/Feb/1994 25/Ene/1996* 22/Jul/2003* (modificación al tratado)*	28/Dic/1993 26/Oct/1995* 3/Jul/2003* (modificación al tratado)*	1/Ene/1994 26/Oct/1995
15.	Finlandia	De doble tributación	12/Feb/1997	11/Agost/1999	14/Jul/1998	1/Ene/1999
16.	Francia	De doble tributación	7/Nov/1991	16/Marz/1993	31/Dic/1992	1/Ene/1993
17.	Grecia* (No ha sido aprobado por el otro Estado)	De doble tributación	13/Abr/2004	.....	.....	.....
18.	Hungría* *En negociación	.....	.....	.....	.....	.....
19.	India**Ennegociación					

⁷⁷ Datos obtenidos del maestro Bettinger Barrios, Herbert, "Estudio Práctico Sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación", Editorial ISEF, Tomo II, México, 2005, Págs. 899-902.

20.	Indonesia	De doble tributación	06/Sep2002	08/Dic/2004	24/Oct/2004	01/Ene/2005
21.	Italia	De doble tributación	08/Jul/1991	29/Marz/1995	10/Marz/1995	01/Ene/1996
22.	Israel	De doble tributación	20/Jul/1999	11/Agost/2000	09/May/2000	1Ene/2000
23.	Irlanda	De doble tributación	22/Oct/1998	09/Agost/2000	31/Dic/1998	0/Ene/1999
24.	Islandia* *En negociación	.....	.....	.....	.....	.....
25.	Japón	De doble tributación	9/Abrl/1996	6/Ene/1997	6 /Nov/1996	01/Ene/1997
26.	Luxemburgo	De doble tributación	07/Feb/2001	06/Feb/2002	27/Dic/2001	01/Ene/2002
27.	Malasia *En negociación	.....	.....	.....	.....	.....
28.	Nicaragua *En negociación	.....	.....	.....	.....	.....
29.	Noruega	De doble tributación	23/Marz/1995	26/Agost/1996	23/Ene/1996	01/Ene/1997
30.	Nueva Zelanda *En negociación	.....	.....	.....	.....	.....
31.	Países Bajos	De doble tributación	27/Sep/1993	31/Dic/1994	13/Oct/1994	1/En/1995
32.	Polonia	De doble tributación	30/Nov/1998	18/Oct/2002	28/Agost/2002	1/Ene/2003
33.	Portugal	De doble tributación	1/Nov/1999	03/Abrl/2001	09/Ene/2001	01/Ene/2002
34.	Reino Unido	De doble tributación	02/Jun/1994	15/Marz/1995	15/Dic/1994	01/Abrl/1994
35.	República Checa	De doble tributación	04/Abrl/2002	28/Ene/2003	27/Dic/2002	01/Ene/2003
36.	República Eslovaca *En negociación	.....	.....	.....	.....	.....
37.	Rumania	De doble tributación	20/Jul/2000	12/Dic/2001	15/Agost/2001	01/Ene/2002
38.	Rusia		Falta aprobar por el otro Estado	.....	.....	.....
39.	Singapur	De doble tributación	9/Nv/1994	23/Agost/1996	14/Sep/1995	01/Ene/1996
40.	Suecia	De doble tributación	21/Sep/1992	10/Feb/1993	18/Dic/1992	01/Ene/1993
41.	Suiza	De doble tributación	3/Agost/1993	24/Oct/1994	8/Sep/1994	01/Ene/1995
42.	Venezuela	De doble tributación	06/Feb/1997	NO	NO	NO

No es óbice para lo anterior, mencionar que otro de los ordenamientos que sirven como fundamento para la aplicación del Convenio a estudio (y cualquier Acuerdo internacional), es el Código Civil Federal en cuanto al ámbito de aplicación (Art. 1), vigencia e inicio de sus efectos (artículos 3 y 4).

3.7.1.-Métodos contenidos en el modelo para evitar la doble imposición

Sobre este tema, los diversos métodos para evitar la doble imposición ya fueron abordados en el punto 3.2, inciso a), fracción II del presente trabajo; sin embargo, es preciso ver cual es el tratamiento que les da el Modelo de Convenio de la OCDE

para con ello, estar en aptitud de rendir los comentarios respectivos. Para tal efecto, solo mencionaré los métodos contenidos en el modelo.

La técnica utilizada en los numerales 1 y 3 del artículo 23 A del Modelo de Convenio, es la llamada de exención con cláusula de progresividad y que consiste, de manera general, en que el Estado de residencia declara exentas las rentas provenientes de fuente de riqueza extranjera, pero con la consigna de acumular esos mismos ingresos y aumentar la tasa o cuota correspondiente, aplicándosele únicamente a los ingresos obtenidos en el territorio nacional y excluyendo los extranjeros para disminuir la base gravable.

En lo que se refiere al numeral 2, se encuentra el llamado método de imputación ordinaria, consistente en acreditar el impuesto extranjero en la medida en que no exceda del impuesto que corresponda a esos ingresos en el Estado de residencia.

Por lo que respecta a la técnica utilizada en el artículo 23 B del citado modelo, se establece en el numeral 1, la denominada imputación limitada; mientras que en el 2, se combina con la cláusula de progresividad para las rentas exentas en la residencia en virtud de una norma de convenio.

La combinación de todos estos métodos en el modelo de convenio, viene dado por la imposibilidad de llegar a un acuerdo entre todos los países a la hora de establecer un método único, obedeciendo ello a causas de índole de decisión en la política fiscal de la que se derivan infinidad de efectos tributarios, recaudatorios y económicos, asumiendo cada Estado uno u otro en razón de sus intereses.

Por todo lo expresado anteriormente, la conclusión a la que se llega es a la siguiente:

La fundamentación jurídica nacional para la celebración de Convenios internacionales, encuentra la base de su existencia en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuyo artículo 133, los dota de reconocimiento en su existencia y validez para desarrollarse en el ámbito de la competencia Federal.

De la lectura que se haga al referido precepto, se observa con claridad la igualdad jerárquica entre las Leyes Federales que expida el Congreso de la Unión, y las normas jurídicas internacionales; de ello participaba la Suprema Corte de Justicia de la Nación hasta el año de 1999, en el que con la tesis jurisprudencial intitulada **“TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN”** modifica su criterio y le da un sentido diverso a la letra de nuestro máximo ordenamiento; interpretación con la que el suscrito no está de acuerdo en su totalidad, pues los argumentos esgrimidos por los ministros son de poco sustento legal, a nivel

nacional-constitucional, al considerar que la superioridad jerárquica entre una y otra norma jurídica, viene dado exclusivamente por el compromiso internacional que el Estado Mexicano ha asumido en relación con los demás países que la integran, y más aun, cuando considera “que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del Convenio.”

Ahora bien, a juicio particular, los Convenios internacionales deberán ser considerados como normas supremas en toda la Unión y por encima de las Leyes Federales, en virtud de la voluntad de quererse obligar sobre las bases del orden jurídico independiente a aquél del cual dependen, y quien señala los lineamientos a seguir para la formación y aplicación de disposiciones que regirán en el territorio Nacional; lo anterior se corrobora atendiendo a la facultad Constitucional de celebración de Acuerdos o Convenios internacionales “siempre que los mismos estén acordes con la Constitución”, pues de otro manera, el intentar considerar una norma jurídica internacional lesiva del orden público y el interés social en perjuicio de los sujetos a quienes se quiere aplicar o se exige la adecuación de sus conductas por estar inmersos en el concepto de orden jurídico, no solo sería violatoria del Derecho Nacional (y en particular del constitucional), sino también del ámbito internacional, quien de manera expresa y previendo tal situación, reconoce la posibilidad a quienes se vean agraviados en su esfera jurídica o limitados en su actuar, para solicitar su inaplicabilidad y exigir, en su caso, la modificación o terminación del mismo.

La asimilación y adopción de una igualdad entre normas jurídicas nacionales e internacionales de ordenes jurídicos diversos, resulta ilógico; ello en virtud de que los procesos de creación entre una y otra encuentran su fundamento en mandamientos que para cada uno es de rango superior, es decir, que el integrar y dar reconocimiento a una norma (Convenio) que de origen no pertenece al sistema que lo adaptará, no es motivo fundado para igualarlo a las normas (internas) que derivan del ejercicio de la Potestad de Estado, pero tampoco resultará viable considerarlo a nivel de la norma que lo reconoce y concede aplicabilidad en su territorio (Constitución). En consecuencia, la forma idónea de resolver una problemática en la aplicación de un Convenio y una Ley Federal, se determina no por la supremacía o rango jerárquico entre una u otra, sino por la adecuada armonía y sistematización entre sus alcances y sus límites en relación con los ordenamientos jurídicos de los cuales dependen y les dan vida y reconocimiento.⁷⁸

En este orden de ideas, es que tanto los ordenamientos jurídicos nacionales como los internacionales en tratándose de la creación, aplicación, interpretación,

⁷⁸ Este tema se encuentra íntimamente relacionado con el problema del llamado “Treaty Override” término utilizado para describir la situación donde la aplicación del derecho interno es posible aun ante la presencia de un convenio internacional; especialmente es aplicado por Holanda y Estados Unidos de Norteamérica.

reconocimiento, suspensión, modificación y terminación de los Convenios internacionales, resultan relevantes e indispensables en cualquier materia, y más en la que aquí se ha pretendido abordar, pues en ningún caso se podría prescindirse de alguno de ellos (en el caso específico de nuestro país y en tratándose de la doble imposición internacional, se hayan: la Constitución Federal, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley sobre Celebración de Tratados, la Convención de Viena, la Ley Sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica y el Modelo de Convenio de la OCDE, de los cuales, algunos de ellos ya han sido referidos).

Por ello, y para concluir con este capítulo, diré que en materia tributaria los Convenios internacionales para evitar la doble imposición, han sido con gran vehemencia acogidos y puestos en funcionamiento, sobre todo en aquellos países que se ven cada día más inmersos en cualquiera de los distintos niveles de integración económica del proceso globalizador. La regulación jurídica internacional por parte de organismos de ese orbe, se pone de manifiesto al crear convenios que den seguridad, certeza y legalidad jurídica a los sujetos que mantiene relaciones en el ámbito citado.

CAPÍTULO II

Las Contribuciones y la materia del Convenio México-Estados Unidos para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal (Impuesto Sobre la Renta)

El tópico de la doble imposición internacional requiere de sumo cuidado al estudiar cada uno de sus elementos; por tal motivo, considero oportuno abordar el tema de las contribuciones, pues a través de una de sus especies, confluye en la formación del fenómeno aludido, me refiero sin lugar a dudas a los impuestos, y muy particularmente al denominado Impuesto Sobre a Renta.

Para tal efecto, iniciaré de forma genérica con la norma jurídica que confiere facultades a los órganos de Estado para la creación y aplicación de disposiciones jurídicas que obligan a los gobernados a cubrir, mediante una parte de la riqueza generada, el presupuesto de egresos, y satisfacer con ello las necesidades de la colectividad. Dicha facultad se desprende -en nuestro caso- de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en cuya parte orgánica se establece expresamente el modo, forma y el procedimiento de actuar de las autoridades gubernamentales, es decir se delimitan competencias y atribuciones conforme a las funciones ejercidas para cumplir con su actividad Estatal en el marco de su circunscripción territorial. A este ejercicio de facultades en materia tributaria también se le conoce como Potestad Tributaria (creación y aplicación de disposiciones fisco-tributarias).

Una vez explicada la distribución de competencias y atribuciones en materia tributaria, pasaré a analizar las características y elementos que deben cubrir las contribuciones, y muy especialmente el impuestos sobre la renta, por ser éste la columna vertebral sobre el que el Convenio entre México y los Estados Unidos (y todos los demás) cimienta su celebración.

Por último, creí correcto desarrollar los factores sobre los que se funda cualquier Estado para someter a las personas (físicas o colectivas) a gravamen conforme a sus leyes; estos criterios (como algunos otros los llaman) se contienen en dos Principios fundamentales: el personal (en donde se hallan la residencia, la nacionalidad y el domicilio) y material o territorial propiamente dicho (fuente de riqueza y establecimiento permanente).

1.-Potestad Tributaria del Estado Mexicano

Las cuestiones generales sobre la Potestad Tributaria ya fueron abordadas con anterioridad, por tal motivo y para evitar ser tautológico en el empleo de este término, resta decir que al ser la misma –a juicio del que suscribe- parte integrante de la Potestad de Estado (entendiendo a esta última como el poder de dominación ejercido sobre las personas, cosas o hechos ubicados u ocurridos dentro {y aun fuera} del espacio geográfico al que se circunscriben) ejercida por los órganos competentes con fundamento en las atribuciones que la Norma Constitucional les otorga en base a sus funciones (legislativa y administrativa), se vislumbra en el Estado Mexicano como una de las múltiples facultades conferidas a la Federación y a sus entidades federadas, para que en el marco de su delimitación territorial, establezcan y apliquen las disposiciones fiscales atinentes a cubrir y sufragar los gastos públicos, bajo los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad.

Por otra parte, el Poder Tributario (de creación y aplicación de normas tributarias)“...puede ser dividido en originario o delegado. Es originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por lo tanto no se recibe de ninguna otra entidad.

Es derivado o delegado, cuando la entidad política lo posee porque ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario”⁷⁹.

Por tanto, para que la Potestad Tributaria Mexicana surta plenos efectos, deberá efectuarse por los órganos de gobierno (legislativo y ejecutivo), quienes en ejercicio de sus funciones, crearán y aplicarán en el campo o ámbito de sus atribuciones, las disposiciones tributarias.

La distribución de competencias y atribuciones para ejercer la Potestad Tributaria Nacional, tiene su fundamento en los artículos 73, fracciones VII, X, y XXIX-A; 115; 117, fracciones IV, V, VI y VII; 118 y 124 Constitucionales.

En primer término, es dable mencionar que nuestro máximo ordenamiento jurídico, de conformidad con el artículo 73, fracción VII, establece un sistema coincidente (algunos doctrinarios lo llaman concurrente, sin embargo, más adelante estableceré su distinción) en materia contributiva, sin precisar con claridad las actividades o materias que puedan someterse a gravamen con impuestos por parte de la federación o sus estados miembros, existiendo la ausencia de una prescripción expresa que nos indique si la facultad del primero elimina la de los segundos; sin embargo, en los restantes preceptos transcritos, ya se indica una clara y marcada

⁷⁹ De la Garza, Sergio Francisco, “Derecho Financiero Mexicano”, Editorial Porrúa, 25ª edición, México, 2003, Págs. 209-210.

delimitación en el ámbito competencial de cada nivel de gobierno, en donde se limita o prohíbe la intromisión de los estados en determinadas materias.

La facultad coincidente se fundamenta en los siguientes artículos:

Artículo 73. El Congreso de la Unión tiene facultad:

[...]

VII.- Para imponer contribuciones necesarias destinadas a cubrir el presupuesto;

Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedida por esta constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los estados.

El criterio sostenido se robustece con el artículo 31, fracción IV que a la letra reza:

Artículo 31. son obligaciones de los mexicanos

[...]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Llegándose a la conclusión que la obligación de pagar impuestos tanto a la Federación, el distrito federal, estados o municipios, requiere de forma indispensable la existencia de leyes, tanto federales como estatales o locales, en la esfera de sus respectivas competencias, es decir, creadas por los Congresos de cada ámbito, pues recordemos que el municipio esta en aptitud de exigir el pago de la contribución respectiva cuando la obligación se origina por una ley estatal del Congreso local de que se trate.

Por su parte, las fracciones X, y XXIX-A del referido artículo 73, establecen un sistema de limitación a la facultad impositiva de los estados, tal y como se observa de la transcripción a los mismos.

Artículo 73

El Congreso tiene facultad:

[...]

X.- Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del Artículo 123;

[...]

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1o. - Sobre el comercio exterior;

2o.- Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. Y 5o. del artículo 27;

3o. - Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4o. - Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y

5o. - Especiales sobre:

a) Energía eléctrica;

b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal, y

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica;

En último término, dentro del sistema de distribución de competencias a que se ha hecho referencia, falta por mencionar el relativo a los artículos 117, fracción IV, V, VI y VII, y 118 de la Constitución federal, denominado “de restricciones expresas a la potestad tributaria de los estados”, quienes en su parte conducente establecen lo siguiente:

Artículo 117

Los Estados no pueden, en ningún caso:

IV.- Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V.- Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

VII.- Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

[...]

Artículo 118

Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.

II.- Tener, en ningún tiempo, tropa permanente ni buques de guerra.

III.- Hacer la guerra por sí a alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente, que no admita demora. En estos casos darán cuenta inmediata al Presidente de la República.

Las facultades que en estos dos últimos preceptos se mencionan, son complemento de los anteriormente expuestos, pues las referencias que aquí se hacen, indican la prohibición en cualquiera de los casos citados para ejercer de modo alguno actos tendientes a materias expresamente concedidas y reservadas a funcionarios federales. Por lo cual, de ninguna forma habrá lugar a la interpretación para la concurrencia sobre tales materias o actividades.

La asignación de la distribución de competencias y atribuciones en materia tributaria se entenderá mejor atendiendo a lo siguiente:

- A) **Facultades explícitas.** Son precisamente las previstas en la enumeración que limitativamente establece la Constitución con absoluta claridad.
- B) **Las facultades implícitas.** Son las que necesariamente deben utilizarse para poder ejercer las facultades explícitas, esto es, son los medios de valor instrumental necesarios para ejercer las facultades explícitas, siendo así, la razón de la existencia de la fracción XXX del artículo 73 constitucional.

- C) **Las facultades coincidentes.** *Son aquellas que la Ley fundamental permiten que se ejerzan en forma simultanea, tanto por la Federación como por los estados sobre el mismo contenido o ámbito material;* de ellas se dan cuenta los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII, pero entendiéndose que son facultades coincidentes porque se refieren al sostenimiento del gasto público y a la materia tributaria, respecto del ámbito de atribuciones de entidades federativas y la Federación; también se puede citar el caso del último párrafo del artículo 117 constitucional, que dice: <<... El Congreso de la Unión y las legislaturas de los estados, dictarán desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.>>, y la fracción I del artículo 104 que establece la jurisdicción dual.
- D) **Las facultades coexistentes.** *Son aquellas que versando sobre la misma materia, su contenido ha sido dividido para su ejercicio entre la Federación y los estados, delimitando el ámbito material de acción de cada autoridad* y, así, si conforme a la fracción XVI del artículo 73 constitucional, la Federación queda facultada para legislar sobre salubridad general, los estados quedan facultados para legislar sobre salubridad local, y si conforme a la fracción XVII del artículo 73 constitucional la Federación queda facultada para legislar sobre vías generales de comunicación, los estados quedan facultados para legislar sobre vías locales de comunicación, se puede citar también la fracción VIII del artículo 3 constitucional, que dispone la distribución de la función social educativa entre la Federación, los estados y los municipios y, por último, se podrían señalar los casos en que a la Federación se le atribuye la legislación básica (supuestos en que se habla de bases o principios), pudiendo corresponder a los estados y municipios la legislación de su desarrollo; por ejemplo, el segundo párrafo de la fracción VIII del artículo 115 constitucional, que dice.: <<...Las relaciones de trabajo entre los municipios y sus trabajadores, se regirán por las leyes que expidan las legislaturas de los estados con base en lo dispuestos por el artículo 123 de la Constitución y sus disposiciones reglamentarias>>.
- E) **Las facultades concurrentes**, que suponen el ejercicio por parte de los estados, de las facultades otorgadas a la Federación, siempre que no constituyan facultad exclusiva o no sean facultades prohibidas a los estados, y no hayan sido ejercidas por la Federación, se trata de facultades sucesivas y supletorias y, en caso de que la Federación las ejerza, la actividad estatal queda abrogada por virtud de ese ejercicio. Es común que al analizarse el tema de las facultades, las facultades concurrentes se confundan con las facultades coexistentes y con las facultades coincidentes, y se les denomine indistintamente; sin embargo, de lo antes referido se desprende que la naturaleza de unas y otras es distinta y, por tanto, también sus efectos jurídicos. Ahora bien, del análisis de las disposiciones constitucionales se colige que las facultades concurrentes no existen dentro de la conceptualización a que se ha hecho alusión, ya que sin bien algunos preceptos constitucionales, como las fracciones XXIX-C y XXIX-G del artículo 73, hablan de la concurrencia del gobierno federal, de los estados y de los municipios en materia de asentamientos humanos, de protección al ambiente y de preservación y de restauración del equilibrio ecológico, sin embargo, propiamente no se está refiriendo a las facultades concurrentes sino a facultades coincidentes, al establecer que las facultades se ejercerán en el ámbito de atribuciones de los distintos niveles de gobierno.

1.1.-Artículo 31 fracción IV Constitucional

Para la existencia y aplicación de una contribución (y específicamente de la especie “Impuesto Sobre la Renta”) los principios de reserva de ley y legalidad (además del de equidad y proporcionalidad) contenidos en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, son de vital importancia.

Dentro del precepto en mención, solo se establecen de forma clara y precisa las características primordiales a que se encuentra sujeta la Potestad Tributaria de la Federación, el distrito federal y las entidades políticas, pues tal mandato constitucional no establece obligación alguna sobre los mexicanos para el pago de contribuciones (aun cuando enunciativamente parezca lo contrario), ya que solo aquellas reglas de conducta que establezcan “...una sanción para la realización de la conducta opuesta a la que prescribe, o si la sanción la establece para la conducta contraria a aquella cuya realización conduce a que se evite la sanción” serán y tendrán que ser concebidas como normas obligatorias (coactivas y coercitivas), y como en el caso concreto la norma constitucional ninguna sanción impone a la conducta contraria por ella ordenada, no puede decirse que exista “obligación” alguna descrita en la primera parte del referido artículo. Por tanto, y al saber que la Carta Magna no establece obligaciones sino solo facultades y garantías (que son el límite de las conferidas a los órganos de gobierno en su parte orgánica), se desprende que en el artículo de mérito, solo se establecen garantías (destinar las contribuciones al gasto público y ser proporcionales y equitativas) para los mexicanos al momento de efectuarse el pago de la contribución respectiva, por virtud de hallarse dentro del supuesto normativo regulado (al amparo de los principios de reserva de ley y legalidad) en la ley de la materia (v. Gr. Ley del Impuesto Sobre la Renta). Corrobora lo anterior, la siguiente tesis jurisprudencial⁸⁰

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.

“De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de Carta Magna, para la validez Constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aún cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este tribunal pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio de algunas de las tesis que han sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así, se ha sostenido, que, si bien, el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de ese derecho si es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el poder legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad”.

⁸⁰ Semanario Judicial de la Federación 1917-2000. Tomo I. Materia Constitucional. Jurisprudencia, página 305, SCJN, México 2000. Séptima época.

Para entender mejor todo lo dicho en el párrafo anterior, es pertinente remitirme al artículo en mención:

Artículo 31

Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV.- Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

De la disposición y la jurisprudencia anteriores, se desprenden las siguientes características:

- 1.-No solo los mexicanos sino también los extranjeros, están obligados a pagar contribuciones.
- 2.-Tienen derecho a percibir contribuciones tanto la Federación, los estados, el distrito federal como los municipios.
- 3.-Las contribuciones a cuyo pago están obligados los mexicanos y los extranjeros, deben ser establecidas por una ley de carácter federal o local, sea a través de la administración pública centralizada, paraestatal o por las tesorerías locales. Las contribuciones municipales son establecidas por una ley aprobada en el ámbito de la competencia del Congreso local, en virtud de que los municipios carecen de facultad legislativa.
- 4.-El dinero recaudado por los impuestos debe destinarse al gasto público federal, local, o municipal.
- 5.-Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas

1.1.1 Los Mexicanos y los Extranjeros están Obligados a Pagar Contribuciones.

Como fue referido con anterioridad, en la primera parte del artículo 31, fracción IV, Constitucional que establece la “obligación” de pagar impuestos, es errónea e innecesaria, pues de tomar en cuenta el sentido literal de la expresión “obligación” de los mexicanos”, nos llevaría a concluir que solo los mexicanos nos encontramos “afectos al pago de contribuciones”, y que las leyes secundarias al extender dentro de su ámbito competencial tal vínculo jurídico a los extranjeros, contravendría en forma total la norma suprema que determina su creación; ello no es ni podrá ser nunca así, pues la norma jurídica en estudio (artículo 31, fracción IV) debe ser interpretada en conjunción con otras disposiciones de la propia Carta Magna; en esa tesitura, el artículo 73, fracción, VII, Constitucional, otorga la facultad al Congreso de la Unión para imponer a los gobernados las contribuciones necesarias (...).

Si se observan las disposiciones anteriores, se colige la intención del legislador de gravar no solo a los mexicanos sino también a los extranjeros, toda vez que el segundo de los ordenamientos (73, fracción, VII) faculta al órgano de gobierno competente (legislativo) a crear cualquier contribución, **pero siempre con base en una ley**, respetando los principios de proporcionalidad, equidad y destino al gasto público a que alude el primero de ellos (31, fracción IV). De ahí que solo las leyes secundarias (federales o locales, de conformidad con la asignación de la distribución de competencias) puedan crear un vínculo jurídico que constriña no solo a los gobernados sino también a los extranjero (por fuente de riqueza o residencia) al pago de las contribuciones respectivas, estableciendo en cada una de ellas (leyes) sus elementos.

1.1.1.2.- Tienen Derecho a percibir Contribuciones tanto la Federación, el Distrito Federal, los Estados como los Municipios.

La obligación de pagar las contribuciones respectivas viene dada por el lugar en donde el sujeto pasivo se ubique, es decir, donde tenga su domicilio o residencia, pudiendo surgir tal obligación hacia la Federación, los estados, el distrito federal o los municipios; por tanto “...la facultad impositiva de los estados esta limitada únicamente por aquellas materias, actividades o actos que la Constitución expresamente reserva para que el Congreso Federal en uso de sus facultades establezca impuestos federales o que sean materia exclusiva de la jurisdicción federal con exclusión de los estados.”⁸¹

1.1.1.3 Los Impuestos deben ser establecidos por una ley.

Los principios de reserva de ley y legalidad, son desprendidos del mandamiento Constitucional en estudio (31, fracción IV); ahora bien, retomando algunas de las consideraciones anteriores, ningún tributo puede ser exigido sin que previamente se halle descrito su supuesto jurídico en la norma fiscal-tributaria (secundaria) correspondiente.

El principio de reserva de ley puede ser definido como el componente del derecho que existe por razón de las normas que conforman al sistema y depende de ellas y cuya finalidad estriba en la protección y aseguramiento de las garantías individuales consagradas en cada precepto de la Constitución.

Por su parte, el principio de legalidad puede ser definido como el componente del derecho (...) cuya finalidad estriba “...**en que todo acto de autoridad que afecte a un gobernado, debe realizarse de acuerdo con lo que en forma expresa**

⁸¹ Orrantía Arellano, Fernando A., “Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal”, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 31

determinen las leyes, las cuales deben ser abstractas e impersonales y haberse expedido de acuerdo con los procedimientos de formación establecidos por la Constitución⁸²,

De lo anteriormente expresado se obtiene lo siguiente:

- 1.-El Principio de reserva de ley subsume al principio de legalidad y no al contrario.
- 2.-El Principio de legalidad se refleja en toda norma jurídica (general, abstracta, impersonal y coercitiva) debidamente creada por el órgano legislativo competente (federal o local) .
- 3.-El Principio de reserva de ley tiene su origen en la norma fundante o primaria, pues de la lectura efectuada a cualquier artículo de la misma, se desprende la intención del Constituyente -al plasmar la voluntad del pueblo en una Ley Suprema- de establecer con carácter imperante e ineludible, el deber de dar cabal cumplimiento a cada uno de ellos a través de las disposiciones jurídicas emitidas por los órganos facultados para prescribir obligaciones a sus gobernados, es decir, se establece la obligación de salvaguardar, mantener y detallar los derechos garantados de los gobernados a las autoridades en el ámbito de sus atribuciones y competencias mediante la expedición de leyes acordes con aquella (Ley Suprema)
- 4.-El Principio de legalidad deriva no ya de cada artículo de la Constitución misma, sino de las leyes en relación con los actos de autoridad.
- 5.-El Principio de reserva de ley asegura a los gobernados la protección de sus garantías individuales mediante la expedición de leyes que contemplen la legalidad de los actos de cualquier autoridad, con lo cual pudiera surgir una ley que aun siendo válida, fuera violatoria de las garantías individuales, por lo tanto, su ilegalidad devendría no en lo que la propia ley señala, sino en la inconstitucionalidad de la misma en relación con el principio de reserva de ley.
- 6.-El Principio de legalidad no es propio y exclusivo de la materia tributaria, y aun cuando se menciona expresamente en el artículo 31, fracción IV Constitucional, lo único que ahí se hace es reforzar lo que implícitamente se tiene obligación de realizar por las autoridades competentes (legislativas), es decir, establecer mediante la ley reglamentaria respectiva, los derechos y obligaciones de los gobernados que se hallen en la hipótesis o supuesto normativo; asimismo, es preciso tener en mente que el soslayamiento del principio de legalidad en dicho artículo, se debe al hecho notorio de que la afectación a la esfera jurídica del sujeto –aun indeterminado- se manifiesta en el “menoscabo” patrimonial que será efectuado por virtud de la contribución que establece un gravamen periódicamente y con carácter permanente.

⁸² Orozco, José de Jesús, “Diccionario Jurídico Mexicano”, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa y UNAM, 4ª edición , tomo III P-Z, México, 1991, Págs. 2536-2537

Por último, cabe agregar que el principio de legalidad en materia fiscal forma parte de toda ley tributaria, “...pues la misma resulta ser una garantía esencial, según la cual no solo se requiere que todo gravamen sea sancionado por una ley material y formalmente entendida, que emane del órgano legislativo y conforme al procedimiento que la propia Constitución contempla para su formación, sino que es preciso que se ostenten con claridad y certeza todos los elementos del tributo, para que, de esta manera, el gobernado tenga certeza jurídica respecto de su obligación constitucional de contribuir al gasto público.”⁸³

Sustentan y robustecen todo lo dicho a lo largo de este apartado, las siguientes tesis jurisprudenciales.⁸⁴

IMPUESTOS ELEMENTOS ESSENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LEY.

“Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, no solo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, este establecido por la ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser sujeto, objeto, tasa, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen a la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria, pueda en su momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.”

IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

“El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la constitución del Estado, esta encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que de terminen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consagrados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén expresamente previstos o autorizados por disposición general anterior, y esté reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificarse.”

⁸³ Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, “Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”, apuntes del curso sobre especialización en justicia administrativa, México, 2004, p.488

⁸⁴ Jurisprudenciales visibles en el Semanario Judicial de la Federación 1917-2000. Tomo I. Materia Constitucional. México, 2000, octava época, Págs. 297 y 289 respectivamente.

1.1.1.4 Las contribuciones deben destinarse a cubrir el gasto público.

Sobre esta característica no hay mucho que comentar, toda vez que el enunciado (imperativo) lleva implícito su significado al requerir que el fin último perseguido con la imposición de gravámenes, sea la atención de diversas necesidades sociales, ya en el ámbito Federal, local o el municipal, siempre que sean propias y normales de la función de la administración pública, y cuyo objeto sea la obtención suficiente de ingresos para cubrir el presupuesto y realizar de esta forma las erogaciones en él aprobados.

Tal razonamiento ha sido adoptado por la Suprema Corte de Justicia al señalar lo siguiente:⁸⁵

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.

“La circunstancia, o el hecho de que un mismo impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que los instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de cómo todos y cada uno de los renglones del Presupuesto de la Nación tienen fines específicos, como los son, comúnmente, al realizar construcciones de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pagos de sueldos, etc. El “gasto público” doctrinariamente y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público” que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no está capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en el ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional “gastos públicos de la Federación”. El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. La fracción III del artículo 65 de la Constitución General de la República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1º de Septiembre de cada año, para examina discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlos. En concordancia con esa norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la Nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto 126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en lo observado en lo mandado en las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, esté destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, específica o general, al través de las erogaciones que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente este concepto de gasto público se da, cuando en el Presupuesto de Egresos de la Nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.”

⁸⁵ Tesis visible en el Semanario Judicial de la Federación 1917-2004. Tomo II. Materia Constitucional, Jurisprudencia. SCJN, México, 1969, séptima época, p. 25

1.1.2.-Equidad y Proporcionalidad

Por la importancia que revisten estos dos principios (no quiero decir con ello que los anteriores no lo sean) es que se ha pretendido considerarlos en un apartado especial, pues en los inicios de su aplicación e interpretación, los mismos eran considerados inaceptables de examinarse en el juicio de amparo, en virtud de que la Corte (hasta el año de 1925) sostenía que tales principios solamente eran susceptibles de revisarse por medio de los representantes de la ciudadanía en el órgano legislativo, toda vez que al ser representantes directos del pueblo, eran ellos quienes tenían la facultad de modificar las leyes tributarias injustas o inocuas. Error que no tomó en cuenta la verdadera intención del Constituyente, pues tal y como lo manifiesta el maestro Oarrantía Arellano “...el artículo 31, fracción II (hoy día fracción IV) es un derecho o garantía individual constitucional, porque obliga al poder legislativo a establecer solamente impuestos que sean proporcionales y equitativos y que se destinen al gasto público, por lo que el Poder Judicial Federal tiene la facultad Constitucional –a petición de parte interesada- de examinar si una ley fiscal cumple con estos requisitos constitucionales, establecidos como protección a los ciudadanos contribuyentes.”⁸⁶

Algunos autores como el maestro Flores Zavala han dado en considerar que los principios de proporcionalidad y equidad no son dos, sino un solo requisito al señalar que: “Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión {proporcionalidad y equidad} como significado de justicia; lo que el Constituyente pretendió expresar es que los impuestos sean justos.”⁸⁷

En cambio, otra corriente doctrinaria y la jurisprudencia, han optado por separarlos, ya que al analizarlos sistemáticamente, se encuentra que efectivamente son dos conceptos y no uno los que envuelven las expresiones “Proporcionalidad y Equidad”

Por lo que concierne a la proporcionalidad, su definición etimológica nos indica lo siguiente: “...perteneciente a la proporción o que la incluye en sí (...) dicese del nombre o del adjetivo numeral que expresa cuantas veces una cantidad contiene en sí otra inferior. Relación o correspondencia debida de las partes con el todo de una cosa con otra en cuanto a magnitud.”⁸⁸

⁸⁶ Oarrantía Arellano, Fernando A., Op. Cit. p. 40

⁸⁷ Flores Zavala, Ernesto, “Elementos de las Finanzas Públicas Mexicanas”, Editorial Porrúa, 34ª edición, México, 1998, p.211

⁸⁸ Real Academia Española, Op. Cit. p. 1073

Por su parte, el Maestro Margáin Manautou⁸⁹ señala que “...un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, en la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación.”

De aquí que el principio de proporcionalidad se defina como aquel componente del derecho por virtud del cual al exigirse el pago de una obligación tributaria se haga en la medida en la que el ingreso percibido impacte el patrimonio del sujeto obligado de forma positiva, es decir que las contribuciones deben impactar a cada sujeto pasivo en relación con la parte que le corresponde del total de gastos públicos, entendiendo que dicha parte correspondiente se mide a partir del concepto de capacidad contributiva; y tal y como lo argumenta el maestro Hallivis Pelayo⁹⁰ “...la Proporcionalidad implica contribuir a los gastos públicos en función de la capacidad contributiva, para que cada quien aporte la parte justa y adecuada que le corresponde, de manera que las personas que obtengan mayores ingresos tributen en forma cualitativamente superior a las de menores recursos, es decir, en proporción a los ingresos obtenidos, de manera que el impacto del tributo sea distinto no solo en cantidad sino cuanto al sacrificio que en cada caso genera el tributo, el que se refleja en la disminución patrimonial, logrando que cubran un gravamen cualitativamente superior los contribuyentes de más elevados recursos, lo que nos lleva a hablar de progresividad en los impuestos directos y de tasas diferenciales mayores para artículos suntuarios, y en tasas reducidas o aun “nulas” para artículos de consumo necesario, en el caso de impuesto al consumo con el impuesto al valor agregado”

Por otra parte, el principio de equidad significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, y tratándose de impuestos a la renta, que en cada nivel de ingresos el impacto del tributo sea el mismo, y tratándose de impuestos al consumo, que los consumos del mismo tipo generen la misma tributación.

Es decir, que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad contributiva de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado; la equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

⁸⁹ Margáin Manautou Emilio, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario”, Editorial Porrúa, 16ª edición, México, 2000, Págs. 58-59

⁹⁰ Hallivis Pelayo, Manuel Luciano, Op. Cit. p. 490

“...equidad no es otra cosa que igualdad ante la ley por parte de los sujetos pasivos, los que deben recibir un tratamiento idéntico cuando se ubiquen en la misma hipótesis de causación, haciendo una realidad que a los iguales se les trate igual y a los desiguales en forma desigual”⁹¹.

Lo hasta aquí argüido se robustece con las siguientes tesis (aislada y de jurisprudencia, respectivamente):⁹²

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.

“Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que si está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho si es una violación de garantías, por lo que si demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 102 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo”.

IMPUESTOS PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS.

“En mérito de su debida función en la doctrina fiscal, hará de contestar que lo arbitrario de una tarifa progresiva es que quede a juicio de la autoridad fiscal de terminar la razón por la cual la escala impositiva deberá ser proporcionalmente establecida por la ley, en relación con las funciones que solventa el impuesto en la sociedad actual y que ha llegado a comprender, dentro del gasto público, a las prestaciones de carácter social a cargo del Estado, registradas y contabilizadas en el Presupuesto de Egresos de una Nación, la cuota progresiva, como la contenida en los artículos 24, reformado, y 55 de la referida ley de 1953, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del deudor de éste, pues el punto de partida de toda progresión fiscal parte del principio de la capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que esta solo opera con respecto a las personas que tiene igual situación económica, el ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal, es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real, si el tributo se decreta, por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial”.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

“El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar un parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con al capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que la persona que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tasas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de mas elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no solo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en al igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a la hipótesis de causación, acusación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

⁹¹ Ibidem p.492

⁹² Tesis visibles en el Semanario Judicial de la Federación 1917-2004. Tomo II. Materia Administrativa, SCJN, México, 1951, 1969 y 1985, quinta y séptima épocas, Págs. 545, 51 y 144 respectivamente.

En aparente contradicción con la última de las jurisprudencias citadas, la Suprema Corte de Justicia a emitido el siguiente criterio:

RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.”

“La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión “de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” tiene perfecta cabida no solo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto proporcional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales y menos aun consigna que solo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfacen los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza limitada por medio de los componentes que determina el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto de capital y no del trabajo”.

De primer momento ambas disposiciones parecerían encontrarse en abierta oposición (pues mientras una punge por una tasa proporcional, la otra lo hace por una fija), sin embargo ello no es así, pues si se observa con detenimiento cada una de las tesis aludidas, se concluye que en tratándose de las tasas progresivas, su aplicación es propia y exclusiva para las personas físicas obligadas a cubrir el impuesto sobre la renta, por cuanto el producto de su trabajo como manifestación de riqueza constituya un ingreso (al afectarse su haber patrimonial de forma positiva), el objeto del gravamen; en tanto que las personas colectivas perciben sus ingresos (objeto del impuesto sobre la renta) no a través de su trabajo, sino de la actividad empresarial desplegada por virtud del capital aportado (para formar una entidad jurídica distinta de quienes la originaron) es decir, se introduce una distinción entre el ingreso por el trabajo y el ingreso producto de la actividad societaria.

2.-Contribuciones

El tema de las contribuciones es por demás interesante, pues son a través de éstas como el Estado puede llevar a cabo los fines para los que fue creado, es decir, satisfacer las necesidades de la colectividad, cuyos ejemplos son tan extensos como las situaciones, circunstancias o relaciones en las que la sociedad se encuentra inmersa en una época y tiempo determinados.

Para poder adentrarme al tema de las contribuciones, es indispensable saber cual es la fuente (como rama) de donde emanan. Para tal propósito, me remitiré al Derecho financiero, comenzado por señalar que la locución “financiero” proviene del término francés “Financiero”, de finances, hacienda pública. Adjetivo perteneciente

o relativo a la hacienda pública, a las cuestiones bancarias y bursátiles o a los grandes negocios mercantilistas. 2.M. y f. Persona versada en la teoría o en la práctica de estas mismas materias.⁹³

Derivado de lo anterior, se infiere que el galicismo financiero tiene dos acepciones. La primera de ellas en lo relativo a la hacienda pública, a las finanzas públicas, a la actividad financiera del Estado, “...actividad que incluye aspectos políticos, económicos, técnicos y jurídicos: de los tres primeros se ocupa la ciencia de las finanzas; del último el derecho financiero(...)”⁹⁴

Por Derecho financiero se entiende a la actividad jurídica encaminada a la hacienda pública, es decir “...**al conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.**”⁹⁵

Sainz de Bujanda⁹⁶ lo define como “...la rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento sus fines.”

De las definiciones anteriores se puede subclasificar al Derecho financiero en Derecho fiscal, Derecho presupuestario y Derecho patrimonial, sin embargo, la única definición que importa por ser propia del tema que se trata será la primera de las aludidas.

Derecho Fiscal.-Entendiendo por tal, al conjunto de normas jurídicas encaminadas a la regulación de las diversas contribuciones y las relaciones originadas entre la administración pública y los sujetos pasivos de la obligación tributaria por la aplicación de las mismas.

⁹³ Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, 21ª edición, España, 1994, p. 970.

⁹⁴ Giuliani Fanrouge, Carlos M. “Derecho Financiero”, Ediciones de Palma, 3ª edición, Argentina, 1976, Págs. 11 y 12

⁹⁵ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p.17

⁹⁶ Sainz de Bujanda Fernando, “Sistema de Derecho Financiero”, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Volumen 2, tomo I, Madrid, 1986, p. 15.

El maestro De la Garza⁹⁷ lo conceptualiza como “...el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales), a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos que pueden surgir y a los ilícitos y las sanciones establecidas por su violación”

Para el maestro Sainz de Bujanda⁹⁸ “...es la rama del Derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, resolución y de policía, encaminada a la aplicación del expresado recurso financiero. Es decir, como una rama del derecho financiero que tiene por objeto la organización material del tributo y el desarrollo de las funciones públicas dirigidas a su aplicación”.

2.1.-Facultades del Congreso de la Unión para el establecimiento de Contribuciones- artículo 73, fracción VII y 124 Constitucionales.

En cuanto a las facultades del Congreso de la Unión para el establecimiento de contribuciones, se ha establecido, según mandato constitucional, un sistema de facultades expresas para la federación y residuales para los estados, ello de conformidad con los siguientes artículos:

Artículo 124

Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

Artículo 73

El Congreso tiene facultad:

(...)

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;

XIX.- Son facultades exclusivas del Congreso de la Unión (...)

Derivado de los artículos anteriores, se da -en nuestro territorio- la posibilidad jurídica de la yuxtaposición descoordinada de gravámenes internos entre la federación y sus entidades políticas, pues la mención limitativa de las materias sobre las que solo en el ámbito Federal se tiene facultad exclusiva de gravar, deja fuera muchas otras materias (como el impuesto sobre la renta) que residualmente quedan asignadas a los estados, aplicando literalmente el artículo 124 constitucional y recurriendo a los diversos 117, fracciones IV a la VII, y 118, fracciones I a III. Por tanto, el fenómeno de la doble imposición puede surgir con gran facilidad, impidiendo alegar para tal efecto ante los tribunales competentes, la inconstitucionalidad en tal figura jurídica, toda vez que es la propia Constitución quien reconoce de manera expresa, el poder de coincidencia para la creación y aplicación de contribuciones.

⁹⁷ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p.20

⁹⁸ Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. p. 41

2.2.-Sujetos de las Contribuciones -artículo 1° del Código Fiscal de la Federación-

Los sujetos de las Contribuciones pueden ser clasificados desde un punto de vista -el mío- subjetivo en:

Sujeto Activo: Es aquel ente o entidad de la administración pública federal, local o municipal, facultada (según el lugar) para realizar el cobro efectivo de las contribuciones respectivas a las personas (físicas o jurídico-colectivas) en el marco de su circunscripción territorial y de acuerdo a las atribuciones de sus funciones, al darse nacimiento o hallarse dentro del supuesto de hecho.

Sujeto Pasivo.- Es aquella persona física o jurídico-colectiva, nacional o extranjera (incluyendo a la asociación en participación), sujeta al pago de una contribución por razón de hallarse dentro del supuesto normativo o de hecho, previsto en una ley tributaria, y que le impone la obligación, sea por adeudo propio o ajeno, del pago de una prestación económica, sea en dinero o en especie a favor del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

En relación con el sujeto pasivo, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1° nos proporciona su propia definición, e introduce aquellos que considera tiene tal calidad; tal disposición prescribe lo siguiente:

(...)

CAPÍTULO ÚNICO

Sujetos de las contribuciones. Aplicación supletoria del Código

Artículo 1°.-

Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicaran en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto específico.

Obligación de la Federación para el pago de contribuciones

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Obligaciones del Asociante

El asociante esta obligado a pagar contribuciones y cumplir las obligaciones que establece este código y las leyes fiscales por la totalidad de los actos o actividades que se realicen, mediante cada asociación en participación de la que sea parte.

Reciprocidad con estado extranjero

Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligado a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Personas que no están obligadas a pagar contribuciones

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que se establecen en forma expresa en las propias leyes.

Los párrafos contenidos en el artículo anterior, refuerzan lo esgrimido en líneas del apartado anterior al desprenderse de cada numeral que:

1.- Tanto las personas físicas como las jurídico-colectivas (incluida la asociación en participación), residentes, domiciliadas, nacionales y aun las extranjeras, se hayan sujetas al pago de una prestación económica, sean en dinero o en especie, hacia el Estado, con la finalidad de sufragar los gastos o erogaciones de las funciones o servicios públicos y satisfacer de esa manera las necesidades colectivas.

Asimismo, se aprecia la intención legislativa de aplicar supletoriamente las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación a falta de disposición expresa en las leyes tributarias respectivas, sin contravenir -claro esta- las prescripciones señaladas en los Convenios internacionales.

2.-Se encuentran afectas al pago de las contribuciones respectivas, tanto la Federación, las entidades federativas como sus municipios, por estar ubicadas dentro del concepto de personas colectivas (v. Gr. el Impuesto al Valor Agregado en su artículo 3, párrafos segundo y tercero).

3.-La asociación en participación, al ser un contrato por el cual una persona concede a otra -que le aporta bienes o servicios- una participación en las utilidades y en las pérdidas de una negociación mercantil o de una o varias operaciones de comercio (Art. 252 de la LGSM) y carecer de personalidad jurídica para efectos mercantiles o comerciales, se obliga a cubrir la contribución respectiva a través del asociante, quien si cuenta con la personalidad jurídica para ser sujeto de derechos y obligaciones.

4.-La reciprocidad es una regla de derecho internacional consistente en llevar a cabo determinados actos de carácter positivo, sea que estén consagrados en una convención (obligatorio) o producto de la costumbre internacional (voluntario), y que aplicado a la materia tributaria, se refleja en la exención otorgada a las entidades federativas o a los Estados soberanos, excepto en los casos de las personas físicas o las colectivas de esos Estados que cuenten con un establecimiento permanente en el país.

5.-Al encontrarse estrechamente con el anterior, y referirse de forma genérica a las limitaciones subjetivas derivadas de la naturaleza y condición jurídica propias de los sujetos para el no cobro de contribuciones, pueden ser divididas para su estudio en dos grupos⁹⁹:

- i) Las que se refieren a otros Estados y demás sujetos de derecho internacional, los cuales por su propia naturaleza escapan a la sujeción de poder tributario alguno y;

⁹⁹ Giuliani Fanrouge, Carlos M. Op. Cit. p. 326

- ii) Las que se refieren a particulares extranjeros, los cuales por su condición jurídica, se encuentran sujetos, en principio a la soberanía de cada Estado del cual son súbditos.

Asimismo, se hallan otras limitantes de carácter objetivo, las cuales obedecen “no a la condición permanente del sujeto, sino a la naturaleza del presupuesto de hecho determinante de la imposición”, pudiéndolas clasificar en:

- i) Razón del principio de libre tránsito, pues “el mero tránsito no puede constituir, en sí mismo, motivo de imposición por parte del Estado territorial.
- ii) Función de objetivos de interés universal, que pueden ser tan variados como las mismas relaciones internacionales y;
- iii) Por regulaciones del comercio

De esta forma, cuando aparezcan las limitantes a la potestad tributaria de los Estados, la única condicionante será de llevar a cabo las obligaciones que otras leyes dispongan.

2.2.1.-Clases de Contribuciones-artículo 2º del Código Fiscal de la Federación-

Como se ha visto a lo largo de la presente exposición, las contribuciones resultan ser un elemento importantísimo en la vida, formación y desarrollo nacional de cualquier país, pues a través de éstas, el Estado Nacional puede cumplir con sus objetivos básicos que consisten, de forma genérica, en la satisfacción de las necesidades colectivas, pero tales cargas impositivas deben cumplir con principios básicos para mantener a salvo las garantías individuales de los contribuyentes, los cuales derivan- en parte- de una interpretación armónica y hermenéutica del artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna. Ahora bien, en lo tocante a que toda contribución debe estar dispuesta en una ley (y en tratándose de la materia federal), es necesario remitirse a la Ley de Ingresos de la Federación, quien **“...como acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal esta autorizado a recaudar en un año determinado, enuncia una lista de conceptos por virtud de los cuales puede percibir ingresos el gobierno, sin especificar, salvo casos excepcionales, los elementos de los diversos impuestos, y solo establece que en determinado ejercicio fiscal se percibirán los ingresos provenientes de los conceptos que en la misma se enumeran, los que se causan y recaudan de acuerdo con las leyes en vigor”**¹⁰⁰

¹⁰⁰ De la Garza, Sergio Francisco, Op. Cit. p.109.

Sin embargo, antes de entrar a la clasificación de las contribuciones como algunos de los medios para el cumplimiento de los fines del Estado, cabe decir que los ingresos que percibe el ente público, pueden clasificarse en dos categorías: por vías de derecho público y por vías de derecho privado. En las primeras quedan comprendidos los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, así como sus accesorios, pues en ejercicio de la potestad tributaria, el Estado establece de forma coactiva las prestaciones a que se encuentran obligados los sujetos pasivos. En cambio, en la segunda de las vías se localizan las actividades empresariales del Estado a través algunos organismos descentralizados, empresas de participación estatal, fideicomisos, así como la enajenación, herencia, arrendamiento, y cualesquiera otra actividad en relaciones de coordinación.

En cuanto a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, como una de las clases en que se dividen las contribuciones y que por razones del tema que en el presente trabajo se trata, es dable señalar que el mismo se encuentra enunciado en el artículo 1, inciso A), fracción I, de la Ley de Ingresos de la Federación.

En nuestro país, el término contribución se asemeja al de tributo, pese a ello, en precepto alguno encontramos la segunda de las acepciones, no así en lo que se refiere a la primera de ellas; sin embargo, no es óbice señalar que la mayoría de nuestros doctrinarios e incluso la propia Suprema Corte de Justicia hace alusión en gran parte de sus ejecutorias a la terminología “tributo”; por ello, y para efectos de este trabajo se hará mención de ambas palabras como sinónimos.

Pues bien, una vez puntualizado lo anterior, es posible comenzar el estudio de las contribuciones o tributos, para lo cual, resulta prudente dar una definición sobre las mismas. En esa tesitura, entiendo por **contribuciones a las prestaciones en dinero o en especie debidamente establecidas en ley a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos destinados a cubrir el presupuesto de egresos, ello con la finalidad de satisfacer las necesidades de la colectividad.**

Por su parte Giuliani Fonrouge¹⁰¹ lo define como “...una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar relaciones jurídicas de derecho.”

¹⁰¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Op. Cit. p. 151

Sainz de Bujanda¹⁰² lo conceptualiza como “... **aquella obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público, para subvenir a las necesidades de éste y que la ley hace nacer directamente por la realización de determinados hechos que en la misma se establecen.**”

De los conceptos anteriores se desprenden las siguientes cualidades que deben revestir las contribuciones:

Carácter Público

Viene dado por la propia naturaleza del ente público o sujeto activo que las hace efectivas, pues las relaciones entre éste y el sujeto pasivo de la relación tributaria están reguladas por el derecho público, pues toda la actividad administrativa se encuentra inmersa en esta rama del Derecho.

Es una prestación en dinero o en especie

Se hace alusión a una prestación en virtud de que cada sujeto pasivo en lo individual no verá respuesta inmediata entre lo que se da y lo que se recibe, tomando en consideración que la inmediatez en algunas contribuciones beneficia a un grupo específico y no a uno solo. La prestación en dinero suele ser la más común, pues la liquidez con la que el Estado cuenta por recursos en efectivo o monetarios satisfacen de una manera más pronta y ágil los servicios y las funciones públicas; sin embargo, la prestación en especie no se encuentra prohibida y la única dificultad resultará de enajenar los bienes para contar con recursos monetarios.

Es una Obligación ex-lege

Derivado de los principios de reserva de ley y legalidad consagrados en el artículo 31, fracción IV Constitucional, y que significa la obligación inalienable de mantener cada tributo o contribución en una ley perfectamente adecuada al supuesto de que se trate.

Es una relación personal de derecho obligatoria

Surge de los diversos criterios de vinculación que utilizan los Estados para lograr una sujeción fiscal en la aplicación y extensión territorial de la ley de que se trate, es decir, una relación o vinculación entre el hecho imponible y los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria. Es de hacerse notar que la característica de personal, se da por razón de ser una persona quien cubre la contribución, pero debe dejarse en claro que tal imposición no somete a gravamen a las personas en cuanto tales, sino a los presupuestos materiales que el legislador a tipificado como objeto jurídico de las contribuciones poniéndolas en relación con aquéllas (personas).

¹⁰² Sainz de Bujanda, Fernando, Op. Cit. p. 304

La sujeción impositiva “... no es un deber abstracto derivado del sometimiento a un poder, sino que se manifiesta en obligaciones tributarias concretas, nacidas de la relación de hechos imposables configurados por las leyes tributarias”;¹⁰³ es decir, “... para que pueda tener lugar la sujeción de un individuo al poder de imposición de un ente público, son necesarias en cada caso especiales relaciones de hecho y de derecho que doten de fundamento a la sumisión de la persona a la soberanía territorial del ente público.”¹⁰⁴

Tiene por objetivo o finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste realice sus funciones

Es fácil entender esta característica, pues ya en capítulos precedentes se ha dicho que el fin de las contribuciones es la de satisfacer las necesidades colectivas, en orden a participar al sostenimiento del gasto público y satisfacer con ello las necesidades sociales.

Deben ser justos

El ideal de justicia en los tributos, ha significado para algunos autores la mezcla en un solo concepto de los ideales o principios de equidad y proporcionalidad, sin embargo, como ya fue señalado, es posible hacer distinciones claras entre ambos conceptos, más aun, si la intención del legislador fue la de plasmar la justicia como ideal de “la voluntad constante y perpetua de dar a cada uno lo suyo” tomando en cuenta la igualdad de circunstancias.

Los recursos que producen los tributos no deben afectarse a gastos determinados

Es decir, que los recursos obtenidos por parte del Estado no estarán afectos a un fin especial, sino que se integrarán en todo para sufragar cada uno de los gastos.

En lo que respecta a la clasificación de las contribuciones, la legislación mexicana realiza la propia, conocida en la doctrina como “Tripartita”, misma que se encuentra integrada por:

1.-Los Impuestos.- Entendiendo por tales a las prestaciones económicas en dinero o en especie a que se encuentran obligados los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria por razón de la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley respectiva, y que una vez satisfechas, la intervención administrativa no se hace visible con su actividad desarrolladora en la que se beneficie inmediatamente quien efectúa el pago.

¹⁰³ Ibidem, p. 408

¹⁰⁴ Blumstein, Ernst, “Il Sistema di Diritto delle Imposte, editorial Giuffrè, Italia, 1954, p.41

2.-La tasa o derecho.- **“... es una categoría tributaria también derivada del poder de imperio del Estado, con estructura jurídica análoga a la del impuesto y del cual se diferencia únicamente por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que en este caso consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado de manera individualizada y directa, así pues, tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado.”**¹⁰⁵

Debe ser puesto de manifiesto que el pago de una tasa no es la contraprestación retributiva de los servicios públicos que el ciudadano recibe de las Administraciones Públicas, sino la medida de su contribución al mantenimiento de ese servicio.

3.-Contribuciones especiales.-para la presente definición tomaré la propia del artículo 26 de la Ley General Tributaria Española, por considerarla más apropiada a los efectos del presente punto; en esa tesitura, se tiene por contribuciones especiales **“... aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor en sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”**; de una opinión similar participa Giuliani Fonrouge¹⁰⁶ quien las considera como **“... prestaciones obligatorias debidas en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivadas de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.”**

La anterior clasificación ha sido adoptada por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2º, al establecer que:

Las Contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

Definición de Impuestos

I.- Impuestos son las contribuciones establecidas en la Ley que deben pagar las personas físicas y las morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.

Definición de aportaciones de seguridad social

II.- Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Definición de contribución de mejoras

III.- Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas

Definición de derechos

IV. Derechos son las contribuciones establecida en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes el dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

¹⁰⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos, M. Op. Cit. p. 273

¹⁰⁶ Ibídem p. 278

Nuestra legislación reconoce tres tipos de Contribuciones especiales: a) contribuciones de mejoras, contribuciones por gastos y contribuciones de seguridad social.

No es óbice para lo anterior, efectuar las distinciones y las semejanzas entre cada una de las contribuciones referidas.

Respecto de las semejanzas, se resumirán de la siguiente forma:

Como todas y cada una de ellas son contribuciones, las mismas deberán reunir los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General es decir:

- 1.- Estar contenidas en una ley, y por lo tanto;
- 2.- Ser de carácter general, abstractas, impersonales, temporales e imperativas u obligatorias.
- 3.- Mantener los principios de equidad y proporcionalidad.
- 4.- Estar destinadas a cubrir el gasto público.

Las diferencias radican en lo siguiente:

- 1.- En el presupuesto de hecho de los impuestos no se evidencia la inmediatez de la intervención administrativa sobre el ciudadano.
- 2.- En el presupuesto de hecho de las tasas siempre es de apreciarse la existencia de una actividad administrativa o la prestación de un servicio público que de manera directa afecta al ciudadano y que por ello, se ve compelido a pagarla.
- 3.- La contribución especial requiere la intervención administrativa en la ejecución de las obras o en la prestación de los servicios (diferencia con el impuesto).
- 4.- Los recursos económicos que a través de los ingresos se generan, se destinan a la financiación de servicios públicos indivisibles, esto es, servicios públicos no susceptibles de ser individualizados en atención a las personas que van a recibirlos o que se van a ver afectados por su prestación.
- 5.- La tasa, como una categoría tributaria se encuentra vinculada a una actividad administrativa y su cuantía se debe determinar en atención al costo de esa actividad o servicio prestado por los órganos de la Administración en cualquiera de sus niveles; es decir, que la tasa pretende medir el costo de los servicios administrativos.

Por último, es de señalarse que todas las contribuciones deberán atender a su naturaleza misma y no a su denominación.

3.-Impuestos

Al ser los impuestos uno de los mayores recursos (vía recaudación) con los que cuenta el Estado para satisfacer las necesidades sociales (y uno de los elementos que conforman la doble imposición internacional en el caso del impuesto sobre la renta) requieren, para mayor comprensión y posterior aplicación, de un estudio detallado.

En esta tesitura, es pertinente comenzar por su definición. Entiendo por **impuestos “las prestaciones económicas en dinero o en especie a que se encuentran obligados los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a cubrir por virtud de la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley respectiva, medido a través de su capacidad tributaria, y sin beneficio inmediato alguno.”**

Las características primordiales de los impuestos son las siguientes¹⁰⁷:

1.-Los gastos indivisibles (entiéndase por tal concepto aquellos cuyo costo no es posible prorratear de manera directa y proporcional entre los ciudadanos que reciben los servicios públicos) del Estado y demás entes públicos se cubren a través de los recursos económicos que se generan con la aplicación de los impuestos.

2.-El criterio o medida de contribución al gasto público (en mayor intensidad que en cualquier otra figura tributaria) esta condicionada por la capacidad económica de los ciudadanos.

3.-En el impuesto, el principio de capacidad económica actúa como criterio redistribuidor de rentas y permite que aquellos ciudadanos con mayor nivel de rentas y por lo tanto, con un elevado índice de capacidad económica cooperen en la financiación de los servicios públicos con mayor intensidad que aquellos otros que son titulares de menores índices de capacidad económica, pero que igualmente se benefician en la puesta en funcionamiento de esos servicios.

4.-La actividad administrativa en los impuestos no se hace visible de forma inmediata hacia el sujeto que cubre la prestación económica.

Antes de entrar a la clasificación que le ha sido asignada a los impuestos, es conveniente analizar algunas de las características distintivas que harán mejor su comprensión.

¹⁰⁷ López Martínez, Juan y Eseverri, Ernesto, “Temas Prácticos de Derecho Financiero (parte general)”, Editorial Comares, 3ª edición, Granada, 1997, Págs. 227-229.

Otras de las características de los impuestos, siguiendo la opinión del maestro Narciso Sánchez Gómez¹⁰⁸ son las siguientes:

a) La repercusión se refiere a la caída del gravamen sobre el sujeto pasivo y terceras personas, hasta llegar el monto del impuesto al consumidor de bienes y servicios, que es el individuo que realmente carga con el monto de esa obligación porque queda afectada su economía al no poder trasladar el impuesto a otros. La repercusión es una figura que se desarrolla en tres etapas a saber:

i) La percusión. Es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo, es el punto donde la ley impone la exacción.

ii) La traslación. Es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas, se trata del proceso por medio del cual se forza a otra persona a pagar el gravamen. La traslación puede ser hacia adelante (potraslación) o hacia atrás (retrotraslación).

iii) La incidencia. Es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del impuesto, se trata de un tercero que ya no puede trasladar el monto de esa obligación, se está en presencia del individuo en quien descansa el impuesto, y que por esa razón resulta afectada su economía y su poder adquisitivo.

3.1.-Elementos de los Impuestos

Constituyen las partes esenciales o medulares de la obligación tributaria, pues las mismas son consideradas como “...el conjunto de ingredientes jurídicos, técnicos y materiales que le dan vida y sustento a toda contribución (...).”¹⁰⁹

Al encontrarse reglamentados cada uno de los impuestos a cubrir en las leyes fiscales respectivas(según mandamiento del artículo 31, fracción IV Constitucional), se deberán expresar con claridad los siguientes elementos:

a) Sujeto Activo: Es aquel ente o entidad de la administración pública federal, local o municipal, facultada (según el lugar) para realizar el cobro efectivo de las contribuciones respectivas a las personas (físicas o jurídico-colectivas) en el marco de su circunscripción territorial y de acuerdo a las atribuciones de sus funciones.

¹⁰⁸ Sánchez Gómez, Narciso, “Los Impuestos y la Deuda Pública”, Editorial Porrúa, México 2000, Págs. 14-25

¹⁰⁹ Sánchez Gómez, Narciso, “Derecho Fiscal Mexicano”, Editorial Porrúa, 3ª edición, México, 2003, p. 225

Sujeto Pasivo.- Es aquella persona física o jurídico-colectiva, nacional o extranjera (incluyendo a la asociación en participación), sujeta al pago de una contribución por razón de hallarse dentro del supuesto normativo o de hecho, previsto en una ley tributaria, y que le impone la obligación, sea por adeudo propio o ajeno, del pago de una prestación económica, sea en dinero o en especie a favor del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

Entonces, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria será siempre una persona física o jurídico-colectiva, quienes deberá pagar por adeudo propio o ajeno, la prestación debida. Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación para el año de 2006, regula únicamente como elementos subjetivos de la relación tributaria, al deudor principal (por adeudo propio) y a los responsables solidarios (adeudo ajeno) en sus artículos 1 y 26.

b) Objeto. El objeto de la materia impositiva es la manifestación de la riqueza o realidad económica sujeta a gravamen por la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley respectiva.

c) Base. Se llama parámetro a la magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen; y cuando el parámetro está constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios recibe el nombre de base imponible.

La base imponible entonces es, la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones permitidas por la legislación correspondiente y en caso de no existir, la cuantía pura será la base gravable.

Modificaciones en el alcance de la base imponible. Las obligaciones contributivas a la base impositiva son modificadas en su alcance por varias medidas a saber:

- i) **Exenciones.** Existe exención del impuesto, cuando percepciones que normalmente se consideran como ingresos u operaciones gravables, quedan eliminadas de la aplicación de la ley. La exención puede concederse atendiendo a la persona o al tipo de ingreso.
- ii) **Deducciones.** Se llama deducción a las cantidades que por conceptos específicos el contribuyente puede sustraer de sus ingresos para determinar la base gravable. Las deducciones pueden ser propias del negocio o personales, según se concedan atendiendo a los gastos propios de la actividad que da origen al ingreso gravable, o a la situación personal o familiar del contribuyente.

- iii) **Exclusión.** Es como la deducción, una cifra que se sustrae de los ingresos para determinar la base gravable, solo que no corresponde a gastos reales sino que se trata de cifras o porcentajes fijos establecidos en la ley.
- iv) **Crédito.** El crédito contra el impuesto es otra forma de disminuir la carga fiscal del contribuyente. Se denomina así a la cifra que se resta del impuesto previamente calculado. Este procedimiento se emplea para tomar en consideración impuestos pagados con anterioridad o que fueron retenidos.

SE APLICA A LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, SIN EMBARGO, DEBIDO A QUE CADA PAÍS DETERMINA LOS FACTORES PARA OBTENER LA BASE GRAVABLE (por ejemplo, ingresos y deducciones, en el impuesto sobre la renta) YA QUE EN LA COMUNIDAD INTERNACIONAL EXISTE UNA AMPLIA VARIEDAD DE UNIDADES MONETARIAS, NO PODEMOS HABLAR DE UNA SOLA BASE, SIEMPRE HABRÁ DISPARIDAD EN EL RESULTADO OBTENIDO Y ADEMÁS, SERÁ NECESARIA UNA CONVERSION AL TIPO DE CAMBIO CORRESPONDIENTE. ES DECIR, SI BIEN EL OBJETO DE LA IMPOSICIÓN ES EL MISMO, LA BASE GRAVABLE (CANTIDAD) NO ES IDÉNTICA, SOLO EQUIPARABLE MEDIANTE LA CONVERSIÓN.

d) Tasa. Es un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base, da el impuesto por pagar, y pueden ser de tres tipos:¹¹⁰

i).- proporcional. No varía la tasa, pero si la base dado que esta aumenta o disminuye.

i).-progresiva. En la medida en que varía la base, varía la tasa.

iii).-regresiva. En cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje a aplicar.

Es decir, derivado de lo anterior, existe una relación entre el impuesto y la base de imposición que se haya seleccionado, pudiendo ser de proporcionalidad, progresividad o regresividad.

El impuesto es progresivo cuando el porcentaje de ingresos pagado por concepto de impuestos aumenta conforme se incrementa el monto del ingreso percibido-o la riqueza acumulada o los gastos realizados.

¹¹⁰ Carrasco Iriarte, Hugo, "Derecho Fiscal I", IURE editores, México, 2001, p. 199

El impuesto es proporcional cuando el porcentaje aplicado a la base es el mismo en todos los casos, independientemente del monto de la base a la que se aplica.

El impuesto es regresivo cuando el porcentaje cubierto por concepto de impuesto disminuye a medida que aumenta la base, por tanto, recae más sobre los contribuyentes de escasos recursos.

e) Tarifa.-Es una relación de bases y tasas que nos indican la cantidad del impuesto a cubrir.

LAS TASAS O TARIFAS APLICABLES, SON ESTABLECIDAS INTERNAMENTE POR CADA PAÍS, EXCEPTO EN EL CASO DE QUE EN UN CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN, PARA CIERTOS SUPUESTOS ESPECÍFICOS, SE FIJE UNA MISMA PARA LOS ESTADOS FIRMANTES O SE CONCEDAN REDUCCIONES IMPOSITIVAS, DE COMÚN ACUERDO ENTRE ESTOS. DE TAL MANERA, QUE EN EL FENÓMENO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL, PUEDE O NO TRATARSE DE UNA MISMA TARIFA.

f) Época de pago. Es el momento en el tiempo en el que la exigibilidad de la obligación tributaria se hace presente; pues cabe mencionar que el nacimiento de la obligación impositiva no en todos los casos coincide con su exigibilidad, pudiendo diferirse cuando las leyes fiscales especiales así lo señalen.

POR ELLO, ES UNA CONDICIÓN NECESARIA PARA LA EXISTENCIA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL QUE LOS IMPUESTOS QUE SE YUXTAPONEN, LO HAGAN EN RELACIÓN CON LA REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE EN EL MISMO PERIODO DE TIEMPO O MOMENTO; POR LO CUAL, LA IDENTIDAD TEMPORAL DEBE APRECIARSE AL MARGEN DE LOS DIFERENTES MOMENTOS O LAPROS DE LIQUIDACIÓN, RECAUDACIÓN Y DEVENGO DE LOS IMPUESTOS CONCURRENTES.

3.2.1.-Impuesto Sobre la Renta

El Impuesto Sobre la Renta constituye una de las partes medulares del presente trabajo, pues la materia que se contiene en el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal entre nuestro Estado y el vecino país del norte, es precisamente “la renta”, tanto de las personas físicas como de las jurídico-colectivas. La Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra estructurada de la forma siguiente: 221 artículos distribuidos en siete Títulos, Título I “Disposiciones Generales”; Título II “De las personas morales” (integrado a su vez por nueve capítulos); Título III “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos”; Título IV “De las personas físicas” (integrado a su vez por once capítulos y tres secciones puestas en el capítulo segundo); Título V “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada

en territorio nacional”; Título VI “De los territorios con regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales” (integrada a su vez por dos capítulos) y; Título VII “De los estímulos fiscales”.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

Para comprender con claridad lo que es el Impuesto Sobre la Renta, es necesario desmembrar sus componentes. “La palabra impuesto proviene de la raíz latina *impositus*, que significa *tributo o carga*. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor de los Estados y las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos (...)”¹¹¹

En tanto que la renta o ingreso se identifica con “...toda cantidad que modifica de manera positiva el haber patrimonial de una persona”¹¹² y no como erróneamente lo conceptualiza la Ley (ISR) de 1964 (vigente hasta 1978), en donde se decía que la ley gravaba los ingresos que *modificaran el patrimonio* del contribuyente; el error se visualiza atendiendo al hecho de la confusión entre el patrimonio y el haber patrimonial, en tanto que el primero como conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica, subsume al segundo (por ser éste la diferencia mayor entre los bienes y los derechos sobre las obligaciones), existiendo la posibilidad jurídica de modificar solo el patrimonio, o el patrimonio y el haber patrimonial, es decir, “...una modificación del patrimonio no necesariamente modifica el haber patrimonial o; toda modificación del haber patrimonial origina, también, modificación del patrimonio o; todos los aumentos en el haber patrimonial mejoran la capacidad económica de una persona, mientras que todas las pérdidas y gastos producen su disminución”¹¹³

El impuesto sobre la renta puede considerarse en dos niveles distintos a saber:

Por un lado el derivado de las utilidades de la empresa y por el otro, el de las utilidades de las personas físicas, pudiendo hacerse en estos casos la distinción entre el ingreso originado por el trabajo, el capital o la combinación de ambos, es decir:

Objetivos. Ingresos derivados del capital
Personales. Ingresos derivados del trabajo y;

¹¹¹ Gil Valdivia, Gerardo, “Impuestos, Diccionario Jurídico Mexicano”, Editorial Porrúa, tomo V, México, 1985, p.42

¹¹² Calvo Nicolau Enrique, Tratado del Impuesto Sobre la Renta”, Editorial Themis, México, tomo I, 2003, p.399

¹¹³ Ibidem, Págs. 408 y 414

Reales. Ingresos derivados de la combinación de los anteriores.

El maestro Hugo B. Margáin¹¹⁴ señala que atendiendo al origen de los impuestos estos serán entendidos de la forma siguiente:

- A) **Ingresos provenientes del capital.** Estos ingresos son los que se derivan de los rendimientos que el capital produce al imponerse sin que medie, por parte de su dueño, ningún otro tipo de actividad; es decir, que grava las operaciones de imposición de capital, independientemente de cualquier circunstancia personal, tanto del acreedor como del deudor.

- B) **Ingresos del trabajo.** Estos ingresos están gravados por impuestos de carácter personal, ya que tienen su origen solo en la actividad individual desplegada en cualquiera de las dos grandes clasificaciones que del trabajo se han hecho: trabajo desempeñado bajo la dirección y dependencia de un tercero o trabajo desarrollado libremente.

- C) **Ingresos de la empresa.** Los ingresos provenientes de la combinación del capital y del trabajo en las empresas o negociaciones, se consideran como gravados con impuestos reales, que gravitan sobre las mismas por los ingresos que obtiene en las actividades mercantiles que desarrollan; tienen el carácter de reales por que gravitan sobre el factor capital y trabajo, que unidos para producir, forman una entidad nueva, la empresa.

Ahora bien, para los fines que en este trabajo se persiguen, es menester señalar a los sujetos obligados a pagar el impuesto sobre la renta o ingresos generados, ello con la finalidad de continuar desglosando los componentes de la Ley del Impuesto Sobre la renta, lográndose tener de esta forma una visión más amplia de su relación con el Convenio a estudio.

3.2.1.1.-Sujetos del Impuesto Sobre la Renta

Como fue ya mencionado, toda ley especial reguladora del ingreso de que se trate debe contener los elementos del impuesto, y en el caso de la Ley de mérito no es la excepción; por tal motivo, es menester indicar a los mismos en este apartado.

¹¹⁴ Margáin, Hugo B., Op. Cit, Págs. 11-13.

Artículo 1

Las personas físicas y las morales, están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Tanto las personas físicas como las jurídico-colectivas, de conformidad con los artículos 106 y 17 respectivamente, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, deberán considerar como ingresos acumulables los siguientes:

- i) en efectivo
- ii) en bienes
- iii) en servicio (en los casos que señale la ley)
- iv) en crédito y;
- v) en cualquier otro concepto

Además, es importante señalar que en el caso de las personas jurídico-colectivas los supuestos previstos para los ingresos acumulables se encuentran (de forma específica) en los artículos 18 a 28 de la misma, y en el caso de las personas físicas, en los Capítulos III a IX del Título IV.

No se consideran ingresos acumulables en el caso de las personas colectivas:
(Artículos 17, párrafos tercero y cuarto de la ley)

- a) Los que obtenga el contribuyente por aumento de capital.
- b) Por pago de la pérdida por sus accionistas.
- c) Por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación
- d) Los que obtenga con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.
- e) Los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementaran la base gravable a que se refiere el artículo 16 de la ley (para la determinación en la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa).

4.-Factores de Vinculación para efectos del Impuesto Sobre la Renta

Los criterios de vinculación son elementos de la relación jurídica tributaria que conecta el hecho imponible con el sujeto activo de la misma; en materia de impuesto sobre la renta, se pueden dividir en dos grandes principios a saber:

1. Por un lado, el denominado principio personal, conocido también como de renta mundial, y, por el otro;

2. El llamado Principio real o territorial en sentido estricto, también denominado como criterio de la fuente.

En el primero de los criterios de sujeción fiscal, una persona es gravada por el monto total de sus ingresos obtenidos, sea dentro o fuera del territorio del que se es residente o nacional, toda vez que las normas fiscales del Estado o ente público facultado, se extienden sobre los aspectos materiales integrantes del hecho imponible, no importando si éste se realizó dentro o fuera del territorio del sujeto activo de la imposición.

En este principio de vinculación, el gravamen que sobre el sujeto pasivo recae, no guarda relación con el espacio donde los hechos o situaciones previstas en el supuesto normativo tienen lugar, sino deriva del lazo subjetivo que une a la persona que realiza tal hecho con el sujeto activo de la relación jurídica. De ahí que se considere una concurrencia especial de nexos o relación entre ambos sujetos de la relación tributaria, la cual puede ser establecida a través de diversos factores como la localización del centro de actividades económicas, estabilidad en la permanencia temporal y el centro de intereses vitales establecidos en un territorio específico; el criterio personal pivota sobre tres puntos de conexión, los cuales son, la residencia, el domicilio fiscal y, en todavía en algunos casos (como en el de los E.U.A) el de la nacionalidad.

En lo que concierne al segundo de los principios, es decir, al denominado de la fuente o real, la vinculación existente se da desde un punto de vista meramente económico, pues la riqueza obtenida dentro del territorio de un Estado o ente Público determinado, gravará la riqueza en él obtenida; hay que tener presente que la riqueza obtenida en el territorio puede darse desde dos perspectivas, la primera en relación con lo efectivamente producido y la segunda, con lo solamente percibido o satisfecho por un residente.

En esa tesitura, pasaré a analizar los puntos de conexión en los que pivota el criterio personal

4.1.-Nacionalidad

El tema de la nacionalidad, como criterio o elemento de vinculación o sujeción fiscal, resulta de gran importancia, pues el mismo es utilizado en países (siendo el caso particular de los EE.UU.), como un instrumento que obliga de manera ineludible al pago de las contribuciones necesarias para el sostenimiento del gasto público por virtud de un lazo de pertenencia creado entre Estado y particular con la finalidad de satisfacer las necesidades sociales.

En nuestro país durante muchos años se adoptó dicho criterio de vinculación impositiva, sin embargo, una reforma al artículo 1° del Código Fiscal de la Federación (31 de diciembre de 1984) dejó sin efectos tal supuesto, considerando como únicos elementos de sujeción impositiva a la fuente de riqueza, el establecimiento permanente, la residencia y el domicilio, a los cuales me referiré con la atención debida en líneas subsecuentes.

Partiendo de estos primeros argumentos, es importante definir a tal institución jurídica. En este contexto, creo oportuno expresar dos ideas que sobre este tema han sido abordadas por diversos tratadistas, entre los cuales encontramos al maestro Carlos Arellano García,¹¹⁵ para quien la nacionalidad se vislumbra como **“...la institución jurídica a través de la cual se relaciona una persona física o moral con el Estado, en razón de la pertenencia, por sí sola, o en función de cosas, de una manera originaria o deriva”**; por su parte J.P. Niboyet¹¹⁶ nos dice que: **“La nacionalidad es el vínculo político y jurídico que relaciona a un individuo con un Estado.”**

En relación con la segunda de las definiciones, el primero de los autores citados le argumenta una oposición, al puntualizar que se excluye dentro de la misma, a las personas jurídico-colectivas e introduce un elemento que no es propio de la nacionalidad, es decir, el vínculo o enlace político, considerando que tal característica, esta inmersa en la ciudadanía, en donde necesariamente debe concurrir, pues existen nacionales en donde la vinculación política como tal no existe, siendo el caso de los menores de edad, en donde la ausencia de derechos políticos se pone de manifiesto.

Por otra parte, es pertinente mencionar las causas originarias o derivadas en la vinculación jurídica entre las personas y el Estado.

El nacimiento es la causa primordial para cumplir con la regla de que todo individuo debe tener una nacionalidad, pues un individuo en ausencia de cualquier uso de razonamiento o conciencia, se encuentra impedido para manifestar su voluntad sobre la nacionalidad que le gustaría tener; razón por demás fundada para considerar la sustitución de tal exteriorización de la voluntad y asignarle por parte del Estado interesado, una nacionalidad. De ahí que el criterio adoptado por cada Estado para sustituirlo en el acto volitivo pueda expresarse de dos formas, sea a través del jus soli, o el jus sanguinis, según las necesidades requeridas al interior de su territorio, las cuales podrán ser combinadas con el jus domicili y el jus optandi.

¹¹⁵ Arellano García, Carlos, “Derecho Internacional Privado”, Editorial Porrúa, 14ª edición, México, 2001, p. 188

¹¹⁶ Niboyet, J. P., “Principios de Derecho Internacional Privado”, Editorial Nacional, S.A., México, 1951, p. 77

Por lo que toca al jus sanguinis, le es atribuido al individuo desde su nacimiento la nacionalidad de sus padres; es decir, la nacionalidad derivada del parentesco consanguíneo. Son los vínculos de sangre los que imprimen al individuo la cualidad de nacional de un Estado¹¹⁷

Por su parte, el jus soli marca la tendencia de atribuir al individuo desde su nacimiento la nacionalidad del Estado en cuyo territorio nació.

El jus domicili es el derecho del país en donde el extranjero a fijado o establecido su domicilio durante un lapso prolongado de tiempo para poder ser considerado como nacional; una de las ventajas que ofrece esta nueva modalidad en la nacionalidad estriba en el hecho de poder atribuir al recién nacido la nacionalidad del país en donde sus padres se encuentran domiciliados.

Por lo que toca a la nacionalidad no originaria o deriva, es de señalarse que la misma se hace presente como “...institución jurídica en virtud de la cual una persona física adquiere y disfruta la condición jurídica de nacional con las modalidades propias de los que no poseen nacionalidad originaria en su caso, en virtud de la adquisición de la nacionalidad de un Estado con posteridad al nacimiento.”¹¹⁸

De acuerdo con nuestra Constitución Política Federal, en su artículo 30, las personas físicas adquieren la calidad de nacionales en los siguientes supuestos:

A. Son mexicanos por nacimiento:

- I.- Los que nazcan en el territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.
- II.- Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional;
- III.- Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización, y;
- IV.- Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas, sean de guerra o mercantes.

B. Son mexicanos por naturalización:

- I.- Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización.
- II.- La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o con mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley.

Y son ciudadanos Mexicanos:

Artículo 34

... los varones y mujeres que, teniendo la calidad de mexicanos, reúnan, además, los siguientes requisitos:

- I.- Haber cumplido 18 años, y
- II.- Tener un modo honesto de vivir.

¹¹⁷ Arellano García Carlos, Op. Cit. Págs. 198-199

¹¹⁸ Ibídem p. 267

Ahora bien, en esa tesitura, es preciso señalar que en materia de contribuciones y muy específicamente de impuesto sobre la renta en personas físicas, tanto a nivel nacional como internacional, si se requiere la ciudadanía, es decir, el goce y disfrute de los derechos políticos (además de los civiles), pues de otra manera el ejercicio de la potestad tributaria sobre un menor o incapaz para efectos jurídicos haría nugatorio el derecho de cobro por parte de las autoridades administrativas de manera directa sobre tal sujeto. Tal criterio se corrobora atendiendo a lo prescrito por los artículos 34, fracción I y 36, fracción I, ambos de la Constitución general, en donde se establece que “...es obligación de los ciudadanos mexicanos inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista; así como también inscribirse en el Registro Nacional de Ciudadanos, en los términos que determinen las leyes”, y para tal efecto, es decir, “...ser ciudadano mexicano no solo se requiere la calidad de nacional, sino también haber cumplido 18 años de edad”; por su parte, el código civil federal -de aplicación supletoria-, ordena que “...un menor de edad o incapaz estará en pleno uso, goce y disfrute de sus derechos civiles cuando haya cumplido la mayoría de edad y/o desaparezca la incapacidad que lo inhabilitó para la celebración de cualquier operación o actividad”; sin embargo, sabemos que el menor emancipado o no, será administrado en sus bienes o propiedades, requiriéndose la autorización de sus padres, tutores o curadores para la realización de cualquier actividad y que en tratándose del cobro efectivo de impuestos, sustituido por las personas antes señaladas, e inclusive por el patrón al que presta servicios, de acuerdo con el mandato del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

En lo tocante a la nacionalidad de las personas jurídico-colectivas, se ha discutido mucho sobre tal atributo de la personalidad, y ya en algunos conflictos internacionales en materia tributaria, se ha planteado la idea de equiparar la nacionalidad de las personas colectivas a la de sus integrantes o socios, postura que desde luego no ha logrado operar. En nuestro país, la nacionalidad de las personas jurídico-colectivas se ha diferenciado plenamente de la de sus socios, pues estas carecen de la denominada sustantividad psicofísica que corresponde a las personas físicas.

Es el vínculo jurídico establecido en razón de la pertenencia (entendida como la adhesión o atribución de una persona física o jurídica-colectiva a un Estado) lo que determina los factores materiales o jurídicos que el Estado elige para considerar a estos sujetos ligados a él por la nacionalidad, es decir, que en ningún momento deberá tenerse la falsa idea de atribuir facultades de decisión a las personas físicas en relación con la nacionalidad, pues tal potestad corresponde desde luego al Estado mismo.

Las teorías más importantes que han tratado el tema sobre la nacionalidad de los entes colectivos son:¹¹⁹

¹¹⁹ De acuerdo con el criterio propuesto por el maestro Arellano García Carlos, Op. Cit. Págs. 358-363

A)Criterio de la voluntad de los fundadores. Sistema que faculta a los socios o accionistas además de la creación o fundación de la persona colectiva a atribuirle a la misma, la nacionalidad que le corresponda de acuerdo a su albedrío.

B)Criterio de la autorización. Sistema que considera completa o integra la personalidad jurídica de la persona colectiva hasta en tanto el Estado de que se trate da la autorización final en el otorgamiento de la nacionalidad. A este tipo de sistemas se le han hecho algunas críticas, por ejemplo, el de que no podría funcionar en aquellos Estados donde la sociedad no requiere autorización Estatal; cuando la sociedad requiera y obtenga para funcionar diversas autorizaciones, tendrá varias nacionalidades y se confundirían los actos jurídicos de autorización para su funcionamiento con el de otorgamiento de nacionalidad.

C) Criterio de la Constitución. Sistema defendido por el derecho anglosajón, consistente en considerar la nacionalidad de las sociedades o personas colectivas por razón de las leyes del Estado en que se constituyó; es decir, se establece un nexo nacional entre el nuevo ente y el Estado a cuyo orden jurídico obedeció el nacimiento de la persona colectiva. En este sistema existe una adhesión jurídica pero no una material.

D)Criterio del lugar de la Constitución. Sistema que determina la nacionalidad de una persona colectiva por el territorio del país en el cual se constituyó. Se diferencia del anterior en que aquél enfoca las leyes conforme a las cuales se constituyó, mientras que éste enfoca el territorio en el que se realizó la constitución. Si la ley es territorial en materia de constitución de sociedades, la coincidencia será total, pero, si se admite la aplicación extraterritorial pasiva en materia de sociedades, una sociedad podría constituirse en un Estado bajo la férula de una legislación extranjera y entonces no habría vinculación formal, solo habría una vinculación material con la base territorial que no es suficiente para identificar los intereses materiales del Estado con ninguno de los intereses materiales de la sociedad que pueden estar vinculados a un Estado diferente.

E)Criterio de la nacionalidad de los socios. Sistema que considera extendida la nacionalidad de los socios hacia la de la sociedad o persona colectiva.

F)Criterio del lugar de emisión. Sistema aplicable solo a las sociedades anónimas, pues la nacionalidad de tales sociedades es aplicada por virtud del lugar donde las acciones han sido emitidas o el capital social ha sido

constituido; sistema que tiene varios inconvenientes, como la diversidad de lugares de emisión, solo para determinadas sociedades y de difícil aplicación.

G) Criterio del lugar de explotación o del principal establecimiento.

Sistema que atribuye la nacionalidad de la sociedad de conformidad con el Estado en donde tiene lugar la explotación. Es criticado en razón de la diversidad de nacionalidades que pudiera tener una sociedad al explotar, por virtud de su actividad, trabajos en diversos países, tal es el caso de una compañía aérea o naviera.

H) Criterio del domicilio social. Sistema basado en la consideración de atribuir la nacionalidad de la sociedad por virtud del domicilio social, es decir, el lugar en donde se administra el ente colectivo, donde se reúnen sus directores (centralización de sus servicios). Presenta algunos problemas como el determinar la base bajo la cual se considera el domicilio social. Pudiendo ser diferente el domicilio y concomitante la nacionalidad, si por domicilio se entendiera: a) el lugar en que se reúne la asamblea; b) el sitio en que se encuentra el consejo de administración; c) la sede real; d) la sede estatutaria; pudiendo presentar el problema más serio si se señala un domicilio social ficticio, pudiendo darse la defraudación.

De conformidad con nuestra legislación, la Constitución Mexicana **admite** la Nacionalidad de las Sociedades (pues en ningún precepto de la misma está regulada) en su artículo 27, fracción I y se tiene por aquí reproducido como si a la letra se insertase.

Por su parte, la actual Ley de Nacionalidad en su artículo 8 establece que **“Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes mexicanas y tengan en el territorio nacional su domicilio legal”**, redacción que adopta el criterio mixto de constitución y domicilio de la Sociedad.

El Código de Comercio establece en sus artículos 3, fracción III y 24 respectivamente, que se reputan en derecho comerciantes: “Las sociedades extranjeras o las agencias y sucursales de estas, que dentro del territorio nacional ejerzan actos de comercio.” y que “Las sociedades extranjeras deberán acreditar para su inscripción en el Registro Público de Comercio, estar constituidas conforme a las leyes de su país de origen y autorizadas para ejercer el comercio por la Secretaría de Economía, sin perjuicio de los tratados o convenios internacionales.”

La Ley General de Sociedades Mercantiles prescribe, en sus artículos 250 y 251 respectivamente, que “Las sociedades extranjeras legalmente constituidas tienen personalidad jurídica en la República” y que “Las sociedades extranjeras solo podrán ejercer el comercio desde su inscripción en el registro. La inscripción solo se efectuará mediante autorización de la Secretaría de Economía, en términos de los artículos 17 y 17-A de la Ley de Inversión Extranjera”.

Por su parte, la Ley de Inversión Extranjera en los artículos 17 y 17-A ordena que “Sin perjuicio de lo establecido en los tratados y convenios internacionales de los que México sea parte, deberán obtener autorización de la Secretaría:

I. **Las personas morales extranjeras que pretendan realizar habitualmente actos de comercio en la Republica”.**

[...]

La autorización, se otorgará cuando se cumplan los siguiente requisitos:

- a) **Que dichas personas comprueben que están constituidas de acuerdo con las leyes de su país;**
- b) Que el contrato social y demás documentos constitutivos de dichas personas no sean contrarios a los preceptos de orden público establecidos en las leyes mexicanas, y
- c) En el caso de las personas que se refiere la fracción I del artículo anterior, que se establezcan en la Republica o tengan en ella alguna agencia o sucursal...”

Como se observa de la exposición hecha sobre la nacionalidad, en nuestro Estado Nacional se debe distinguir la propia de las personas físicas y la de las jurídico-colectivas; la Constitución y otras disposiciones legales reglamentan tal atributo de la personalidad en diversos preceptos.

4.2.-Residencia

El segundo de los elementos sobre los que pivota el principio personal, es el denominado de la “Residencia”, mismo que sustituye en definitiva al diverso de la nacionalidad; el mencionado criterio de sujeción impositiva se haya regulado en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, el cual ha sido modificado sustancialmente (adaptado al propio del Modelo de Convenio de la OCDE), según reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 5 de enero del año 2004. Tal disposición establecía que:

Se considera residente en territorio nacional:

I.- A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II.-Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acredita ante la autoridad fiscal, mediante constancia expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.

De acuerdo a la reforma publicada en comento, el citado artículo establece hoy día lo siguiente:

Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. **Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional** cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. **Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.**

2. **Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.**

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

II.- Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

De los nuevos elementos introducidos al artículo de mérito, se desprende que se es residente en territorio mexicano cuando concorra alguna de las hipótesis siguientes:

a) El establecimiento de una casa habitación en México.- Lo que debe entenderse como toda aquella construcción o edificación en donde una persona haya establecido su domicilio y se encuentre morando de manera continua sin importar la calidad jurídica con la cual posee, y en la cual tenga la intención o el propósito (elemento psicológico) de radicar, es decir, el propósito de vivir en dicho lugar.

b) El establecimiento del centro de intereses vitales.- Referido al hecho de que a pesar de tener establecida una casa-habitación en el extranjero, más de la mitad de sus rentas o su centro de operaciones en el que lleva a cabo sus actividades, se encuentren en el territorio nacional.

c) Las personas que por razón de su calidad como funcionarios radiquen en territorio extranjero y obtengan en el mismo más de la mitad de sus ingresos totales, o tengan el centro principal de sus actividades profesionales durante un plazo prolongado por la realización de su trabajo.

- d) La constitución en territorio mexicano (referido a la nacionalidad, tal y como la define el artículo 8 de la Ley de Nacionalidad) o la operación de actividades empresariales por parte de la entidad colectiva en razón del asentamiento de la administración principal o su sede de dirección efectiva.

En el caso de establecimientos permanentes, no existe la residencia, tan solo el domicilio fiscal.

El efecto primordial de la residencia, consiste en gravar al sujeto pasivo de la relación tributaria por la totalidad de su renta mundial, no importando si tales ingresos provienen del territorio nacional o de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

Ahora bien, la residencia, como factor de vinculación a la potestad impositiva de cualquier Estado, cumple con la tarea de determinar si la obligación de un sujeto de contribuir a los gastos públicos debe calcularse sobre la base territorial o sobre la base mundial; respecto del cálculo sobre estas bases, a los residentes se les aplican alícuotas progresivas, mientras que a los no residentes se les aplican alícuotas proporcionales en la forma de retención en la fuente.

Por imposición territorial se entiende “...el ejercicio de la soberanía impositiva de un Estado sobre las rentas producidas por cualquier persona (residente o no residente) en el ámbito de su territorio; mientras que por imposición mundial se entiende el ejercicio de la soberanía impositiva también sobre las rentas producidas fuera del territorio del Estado por aquellos (residentes) que tienen con éste una relación de naturaleza personal”.¹²⁰

La residencia debe ser distinguida de la ciudadanía de las personas físicas y la nacionalidad de las sociedades y otras entidades, pues mientras la residencia se refiere a la relación entre una persona y un determinado territorio, la ciudadanía y la nacionalidad en cambio, son los status que expresan una relación de pertenencia a un determinado grupo social, en virtud de lo cual surge un conjunto de derechos y deberes en cabeza del sujeto.

En relación con el sistema tributario norteamericano, existen particularidades que deben ser comentadas. En primer lugar, es dable decir que el Estado en mención impone las rentas no importando el lugar donde éstas se hayan producido por parte:

¹²⁰ Giuseppe, Marino, “La Residencia” en Uckmar, Víctor (coord.), “Curso de Derecho Tributario Internacional”, Editorial Temis, Tomo I, Bogotá, Colombia, 2003, p.217

- i) De los ciudadanos norteamericanos sin importar donde residan¹²¹
- ii) De los extranjeros que residan en el territorio estadounidense (resident aliens).
- iii) De los extranjeros no residentes que tengan fuente de riqueza en territorio estadounidense (non resident aliens).

Para determinar si un extranjero es residente en el territorio norteamericano, se debe observar, por una parte, si posee la green card, otorgada para comprobar si un ciudadano extranjero puede residir y trabajar permanentemente en Estados Unidos. De otro manera, se determina en los hechos si el ciudadano extranjero ha estado físicamente presente en Estados Unidos por más de 31 días en el transcurso de un año, a estos días se les debe agregar los días de presencia en los dos años anteriores y si en total superan los 183 días, se convertirá automáticamente en residente.

En cuanto a la residencia de las sociedades, nuestra legislación ha establecido dos supuestos para su procedencia; por un lado, la constitución de la sociedad bajo las leyes de nuestro país, y por el otro, el establecimiento en territorio nacional de la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Respecto de la sede de la administración principal, se entiende el lugar donde se desarrollan las actividades administrativas y de dirección,

Asimismo, es viable observar “...que los criterios para la determinación de la nacionalidad coinciden a menudo con los que el legislador utiliza para determinar la residencia fiscal. Ello al tomar en consideración que la residencia fiscal se individualiza alternativamente en: a) lugar de constitución; b) lugar de la sede legal (variante del anterior); c) lugar de dirección efectiva (que podría comprender incluso el lugar de dirección y del poder de control); d) lugar de dirección principal (variante de la dirección efectiva); e) lugar de la actividad principal y, por último, f) lugar de control”¹²²

El criterio del lugar de la sede legal se justifica por argumentos de naturaleza económica: su infraestructura, sus leyes sobre la competencia, los sindicatos y las asociaciones industriales que operan en su territorio. En la realidad, la sede legal indicada en el estatuto de la sociedad es ficticia, y la actividad se desarrolla en otro lugar, razón más que justificada para la aplicación del criterio del lugar de dirección efectiva (recomendado por la OCDE en casos de doble residencia), el cual, en su carácter de criterio subsidiario del lugar de la sede legal, se encuentra en

¹²¹ La ciudadanía norteamericana se encuentra prevista para las siguientes categorías de personas físicas: (i) aquellas que nacen en Estado Unidos y que están sujetas al sistema jurídico estadounidense, (ii) aquellos que nace fuera de los Estados Unidos y de sus posesiones pero que son hijos de padre o madre de ciudadanía norteamericana, y (iii) aquellos que son naturalizados norteamericanos.

¹²² Giuseppe, Marino, Op. Cit. Págs. 230-231

grado de individualizar las funciones de dirección central y de control, teniendo especialmente en cuenta datos externos susceptibles de fácil percepción.

Como fue apuntado, los criterios adoptados por nuestra legislación son el de la constitución de la sociedad y el de administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Al respecto de este último, el maestro Calvo Nicolau¹²³ presenta una definición muy acertada al señalar que: “..la administración principal se encuentra en el lugar en el que se encuentre establecido el administrador único de la sociedad o en el lugar en que se encuentre establecido el consejo de administración. Lo anterior se base en que el administrador único o el consejo de administración, en su caso, constituyen los principales órganos de administración de las sociedades mercantiles.” Por lo tanto, y de acuerdo a la normatividad vigente positiva aplicada a contrario sensu (Código Fiscal de la Federación artículo 9º), un no residente será aquel que no reúna alguna de las características mencionadas.

4.2.1.-Domicilio y Residencia. Diferencias para efectos fiscales

Otro de los elementos en los que pivota el principio personal, es el llamado “domicilio”, sin embargo, respecto de este punto habría que hacer algunos comentarios.

El Domicilio como uno de los atributos de la personalidad, es el lugar de ubicación en donde una persona se haya materialmente, es decir, el espacio en donde una persona puede ser localizada por razón de un asentamiento permanente; o como acertadamente lo manifiesta el maestro Calvo Nicolau¹²⁴ “...es el lugar en el que se considera la residencia del contribuyente y el que éste manifiesta para recibir toda clase de notificaciones, requerimientos de pago y el lugar para que se lleven a cabo los actos que la ley señala que han de practicarse en el domicilio del causante. Sirve asimismo para determinar la Oficina Federal de Hacienda ante la cual el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones fiscales y la jurisdicción de la Administración Fiscal Regional correspondiente.”

De acuerdo a la definición que nos proporciona el Código Civil Federal en sus artículos 29 a 34, “**se considera domicilio de las personas físicas el lugar donde residen habitualmente (Se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses), y a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de estos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren; en el caso de las personas jurídicas colectivas, tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.**”

¹²³ Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar Enrique, “Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta”, Editorial Themis, México, 1986, Págs. 81-82

¹²⁴ Calvo Nicolau, Enrique y Vargas Aguilar, Enrique, Op. Cit. p.147

Las que tengan su administración fuera del Distrito Federal, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en el lugar donde los hayan ejecutado, en todo lo que a esos actos se refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

Asimismo, se encuentra que en el caso de las personas físicas se puede establecer un **domicilio legal**, entendiéndose por tal **el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no este allí presente.**

Para un mejor entendimiento en el caso del domicilio legal, el Código Civil Federal establece los siguientes supuestos:

Se reputa domicilio legal:

- I. Del menor de edad emancipado el de la persona a cuya patria potestad esta sujeto;
- II. Del menor de edad que no este bajo la patria potestad y del mayor incapacitado, el de su tutor;
- III. En el caso de menores o incapaces abandonados, el que resulte conforme a las circunstancias previstas en el artículo 29
- IV. De los cónyuges, aquel en el cual estos vivan de consuno, si perjuicio del derecho de cada cónyuge de fijar su domicilio en la forma prevista en el artículo 29;
- V. De los militares en servicio activo, el lugar en que están destinados
- VI. De los servidores públicos, el lugar donde desempeñen sus funciones por más de seis meses.
- VII. De los funcionarios diplomáticos, el último que hayan tenido en el territorio del estado acreditante, salvo con respecto a las obligaciones contraídas localmente
- VIII. De las personas que residan temporalmente en el país en el desempeño de una comisión o empleo de su gobierno o de un organismo internacional, será el del estado que los haya designado o el que hubieren tenido antes de dicha designación respectivamente, salvo con respecto a obligaciones contraídas localmente; y
- IX. De los sentenciados a sufrir una pena privativa de la libertad por más de seis meses, la población en que la extingan, por lo que toca a las relaciones jurídicas posteriores a la condena; en cuanto a las relaciones anteriores, los sentenciados conservarán el último domicilio que hayan tenido.

En ambos casos se tiene derecho a designar un domicilio convencional para el cumplimiento de determinadas obligaciones.

En materia tributaria, es preciso distinguir entre el domicilio civil y domicilio fiscal; el Código Fiscal de la Federación nos dice en su artículo 10 que:

Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, **el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.**
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, **el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.**
- b) **Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.**

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en los que éstos hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 18 de este Código.

De los conceptos vertidos con anterioridad se deriva lo siguiente:

i)El Domicilio civil es establecido generalmente para la casa-habitación de una persona, es decir, el lugar donde no se llevan a cabo ningún tipo de actividades empresariales o profesionales.

ii)El Domicilio fiscal tanto de las personas físicas como de las jurídico-colectivas, es señalado para efectos tributarios, pues es ahí donde se presta por lo regular el servicio personal, sea independiente o subordinado y/o las actividades empresariales; para el supuesto de realizarse actividades empresariales (y) en diversos lugares por parte una persona física, la regla de solución indica que se considerará domicilio fiscal, aquel en el que se encontrare el principal asiento de sus negocios.

iii)El Domicilio civil y el fiscal en algunas ocasiones pueden coincidir, tal es el caso de una empresa familiar, en donde el lugar que utilizan para morar también es destinado a las actividades propias de la empresa; sin embargo, y por lo regular, este tipo de situación se da en tratándose de personas físicas en el ejercicio de su profesión, es decir, de la prestación de un servicio personal independiente.

En el caso de personas jurídico-colectivas, el domicilio fiscal es independiente al de los socios, accionistas o personas que ahí laboran, estableciéndose, para efectos fiscales, el local donde se encuentre la administración principal del negocio; por tal motivo existe una clara diferencia entre el domicilio civil y el fiscal.

En el caso de establecimientos permanentes, la ausencia de residencia no los exime de la obligación de proporcionar un domicilio fiscal, pues la finalidad de éste, es la de llevar acabo cualquier tipo de actuación tanto administrativa como judicial.

4.3.-Fuente de Riqueza

La riqueza obtenida en el territorio puede darse desde dos perspectivas, la primera en relación con **lo efectivamente producido** y la segunda, con **lo solamente percibido o satisfecho por un residente**. El criterio de sujeción territorial opera sobre cuatro puntos de conexión, los cuales son:

- i) **El lugar de obtención de la renta, que, a su vez, según sea la naturaleza de la misma puede precisarse según diversos puntos de conexión, como el lugar donde están situados los bienes productores, lugar donde se han invertido los capitales, lugar de utilización de la propiedad industrial;**
- ii) **Lugar de residencia de la entidad pagadora, y;**
- iii) **Lugar de pago.**

La fuente de riqueza puede ser definida como el lugar o espacio geográfico de un territorio de donde emanan o se obtienen ingresos, rentas, utilidades o provechos, a través de la realización de una actividad empresarial, comercial, personal subordinada o independiente.

Para el maestro Hugo B. Margáin¹²⁵, la fuente del ingreso gravable, “...es el lugar de donde se obtiene la utilidad, base del impuesto, independientemente de la nacionalidad o de la residencia del sujeto. De acuerdo a la opinión de este mismo autor, el ingreso proveniente de fuente de riqueza puede ser clasificado de la siguiente manera:

a) Fuente de ingreso por imposición de capitales. Los ingresos derivados de la imposición de capitales, tienen su fuente en el lugar donde reside el deudor. Por ello, todos los ingresos derivados de cualquier tipo de rendimiento que pueda proporcionar el capital, se gravan con impuestos objetivos en el país donde resida el deudor, ya que él constituye la fuente de riqueza para el acreedor.

b) Fuente de ingresos por trabajos personales. Los ingresos que se derivan del trabajo individual, y que se gravan con impuestos de carácter personal, tienen su fuente en el Estado en que resida quien paga el trabajo prestado. La fuente económica de quien presta los servicios personales se ubica en el Estado en donde se halla el origen de sus ingresos, y no se toma en cuenta el sitio en donde desempeña sus labores.

¹²⁵ Margáin, Hugo B., “Tesis Para Evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia del Impuesto Sobre la Renta, Basada en la Teoría de la Fuente Gravable, México, sin editorial, 1956, Págs. 18-22.

c) Fuente de ingresos de las empresas. En el caso de los ingresos que se derivan de la combinación de capital y trabajo y que son gravados por impuestos reales, tienen su fuente en el Estado en el que la empresa despliega la actividad mercantil para la que fue creada, salvo cuando se trate de operaciones directas de compraventas en el mercado internacional (se consideran como tales, toda venta efectuada sin que exista en el país de residencia del adquirente, ninguna persona sujeta con relación de dependencia o subordinación con el enajenante con existencias de mercancías para su venta en el país comprador) que no son gravados con impuestos reales por el otro Estado sino únicamente por impuestos arancelarios sobre las mercaderías.

Asimismo, la fuente puede ser clasificada atendiendo a dos conceptos:

a) **El jurídico-económico**, según el cual la fuente puede ser formal o real.

a.1) Se entiende por fuente formal, el lugar en donde se celebren los contratos que dan motivo a ingresos derivados del capital, trabajo o de la combinación de ambos.

a.2) Se entiende por fuente real, el ámbito territorial donde dichos contratos se ejecutan y producen ingresos gravables

b) **El territorial**, de acuerdo con el cual, la fuente puede ser interna o externa.

b.1) Es fuente interna, el territorio de operación de una empresa dentro de las fronteras del Estado en que reside el sujeto del impuesto.

b.2) es fuente externa, el espacio territorial de operación en cuanto se rebasa las fronteras del país en que reside el contribuyente.

De conformidad con el Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, están obligados al pago del impuesto sobre la renta, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aún cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los términos de los artículos 91, 92, 215 y 216 de la ley en comento, provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Los supuestos previstos en la ley de mérito para considerar fuente de riqueza en territorio nacional son:

Tipo de ingreso

1.-Por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

2.-Por jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, incluyendo las provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez prevista en la Ley del Seguro Social y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

Hay Fuente de Riqueza en territorio nacional cuando:

1. El servicio se preste en el país (Art. 180)

2. Los pagos se efectúen por residentes en el país o establecimientos permanentes en territorio nacional o cuando las aportaciones se deriven de un servicio personal subordinado que haya sido prestado en territorio nacional (Art. 182)

3.-Por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

4.-Por remuneraciones de cualquier clase que reciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

5. Por Concesión del uso o goce temporal de inmuebles.

6. Por un contrato de servicio turístico de tiempo compartido.

7. Por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles

8.- Por enajenación de bienes inmuebles.

9.-Por la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes.

10.- Por operaciones de intercambio de deuda pública por capital efectuadas por residentes en el extranjero distintos del acreedor original.

11.-Por operaciones financieras derivadas de capital a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

12. Por dividendos o utilidades y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.

13.-Por conducto de una persona moral con fines no lucrativos cuando el residente en el extranjero perciba los ingresos.

14.- Por intereses

15.-Por arrendamiento financiero

3. El servicio se preste en el país. Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional, salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso, el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México. (Art. 183)

4. El pago se efectuó por una empresa residente en el país, independientemente del lugar en el que materialmente se hubiere prestado el servicio (Art. 185)

5.- En el país estén ubicados dichos bienes. (Art.186)

6.- En el país estén ubicados uno o varios de los bienes inmuebles que se destinen total o parcialmente a dicho servicio. (Art. 187)

7.- Los bienes muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país., cuando el que usa o goza el bien es residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional. haga la entrega material de los bienes muebles. (Art. 188)

8. Se encuentren ubicados en territorio nacional (Art. 189)

9. Sea residente en México la persona que los haya emitido o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.(Art.190)

10. Sea residente en México la persona a cuyo cargo esté el crédito de que se trate.(Art. 191)

11. Una de las partes que celebre dichas operaciones sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país y sean referidas a acciones o títulos valor de los mencionados en el artículo 190 de esta Ley.(Art. 192)

12. Cuando la persona que los distribuya resida en el país.

13. Se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona moral sea residente en México.(Art. 194)

14. En el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. (Art. 195)

15. Los bienes se utilicen en el país o cuando los pagos que se efectúen al extranjero se deduzcan, total o parcialmente, por un establecimiento permanente en el país.

16. Por remuneraciones de cualquier clase que reciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.

16. Los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, asistencia técnica o publicidad, por un residente en territorio nacional o en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

4.4.-Establecimiento Permanente

El último factor o criterio de sujeción fiscal, es el llamado “establecimiento permanente”; este elemento se encuentra íntimamente vinculado con el principio de fuente territorial y el criterio de fuente de riqueza, sin embargo, por sus particularidades y especiales diferencias con el segundo de ellos, se le ha considerado en la práctica y en la teoría de estudio especial.

En esa tesitura, es de recordarse que los ingresos obtenidos pueden ser gravados por lo real y efectivamente producido o lo solamente percibido o satisfecho por un residente.

En términos generales, se entiende por establecimiento permanente, **“La unidad o estructura jurídico-tributaria, mediante la cual un residente en el extranjero lleva a cabo una actividad empresarial en un Estado determinado”**¹²⁶ o como acertadamente lo manifiesta el maestro García Prats¹²⁷ **“El establecimiento permanente se configura como un instituto jurídico-tributario, utilizado para sujetar las rentas empresariales de los no residentes de un modo personal, por lo que su existencia viene a ampliar el ámbito de imposición societaria de naturaleza personal a determinados sujetos que no se consideran residentes.”**

El establecimiento permanente se encuentra regulado en nuestra legislación tributaria de acuerdo a lo establecido por el artículo 2, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en donde se indica que por establecimiento permanente deberá considerarse **“cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.”**

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, **cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país**, en relación con todas las actividades

¹²⁶ Bettinger Barrios, Herbert, “Efectos Impositivos del Establecimiento Permanente, Análisis del Establecimiento Permanente Conforme a la Legislación Mexicana y los Modelos para Evitar la Doble Imposición”, Ediciones fiscales ISEF, 2ª ed., México, 2000, p.105

¹²⁷ García Prats, Francisco A., “El Establecimiento Permanente” Editorial Tecnos, Madrid, 1986, p.136

que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, **si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país**, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

De forma enunciativa más no limitativa, se prevén los siguiente supuestos de establecimiento permanente.

1. A través de un fideicomiso, en el lugar en donde el fiduciario realicen actividades empresariales.

2. A través de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

3. A través de una persona física o colectiva que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.

II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.

III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.

IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.

V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.

VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

4. Cuando en territorio nacional se presten servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

5. En el supuesto de que un residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con las actividades del punto anterior; para tales efectos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

Por tanto, los supuestos previstos por nuestra legislación para que un residente en el extranjero se encuentre obligado al pago del Impuesto Sobre la Renta en territorio nacional son: a) cuando se atribuyan ingresos a un establecimiento permanente en el territorio nacional o; b) cuando teniéndolo o no, dichos ingresos provengan de fuente de riqueza al interior de nuestro territorio.

De acuerdo con los párrafos anteriores, cuando un extranjero, no residente en territorio nacional ejercita actividades empresariales de manera directa a través de un establecimiento permanente, y por ende la generación de ingresos, los mismos son susceptibles de gravarse por parte de nuestro Estado Nacional. En cuanto a algunas de las diferencias entre los ingresos obtenidos por vía de establecimiento permanente y los respectivos por fuente de riqueza ubica en territorio nacional, es deber señalar que las formas de imposición son distintas, pues mientras en el primero de ellos se deberán acumular todos los ingresos (a excepción de los provenientes del extranjero, cuando el EP no haya participado en la generación de los mismos), cumplir con todos los requisitos que la ley ordena a las personas colectivas, (además de algunos otros que se requieren para empresas extranjeras que actúen en nuestro Estado) y aplicar sobre el monto de la utilidad neta una tasa o cuota progresiva, en el caso de los segundo, es decir, ingresos de los residentes en el extranjero no atribuibles al establecimiento permanente o por ausencia del mismo sin que medie actividad empresarial, se aplicará una tasa específica o proporcional de retención sobre el total de los ingresos generados, considerando como pago definitivo para efectos del impuesto, la cuota cubierta.

Por otra parte, de conformidad con el artículo 3, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no se considerará que constituye establecimiento permanente:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

En relación con los ingresos acumulables del establecimiento permanente en México, la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que serán considerados como tales, de acuerdo al principio de fuente territorial, **“...los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y en general, por la prestación de un**

servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso.” Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV (disposiciones generales de las personas físicas o de las jurídico-colectivas) de la ley, según corresponda.”

Asimismo, son considerados ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

Con tal señalamiento, se observa la diferencia existente entre un residente en México y un residente en el extranjero operando en territorio nacional a través de un establecimiento permanente, ya que mientras en el primero se acumularán el total de los ingresos generados, sea en territorio nacional o en el extranjero, en el segundo caso únicamente se acumularán las rentas provenientes de la actividad empresarial ejercida en territorio nacional de acuerdo al citado principio de fuente territorial. Si embargo, los residentes en el extranjero podrán generar otro tipo de ingresos no atribuibles a su (s) establecimiento (s) permanente (s) en el país, o por ausencia de éste, y en tales casos, el residente en el extranjero podrá obtener de manera directa e individualizada las rentas referidas, debiendo separar sus operaciones y las propias del establecimiento (en caso de existir) para estar en aptitud de conocer cual será el régimen aplicable en cada caso, evitando así, acumulaciones innecesarias al establecimiento.

Entre los ingresos no atribuibles al establecimiento permanente por las actividades empresariales propias de su función pero si directas e individualizas al residente en el extranjero, se hayan (a manera de ejemplo) los provenientes del arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, enajenación de acciones o títulos valor, intereses, **dividendos**, regalías, asistencia técnica, etcétera.

CAPÍTULO III

Contenido del Convenio México-Estados Unidos para Evitar la Doble Imposición en materia de Impuesto Sobre la Renta

En el presente capítulo abordaré el Convenio para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal entre los gobiernos de México y los Estados Unidos de Norteamérica, mismo que considero el núcleo de todo este trabajo; sin embargo, realizar un estudio acucioso de cada uno de sus preceptos, saldría de los límites y expectativas de lo que aquí he pretendido elaborar, por tal motivo, considero oportuno enfocarme solo en aquellos artículos que de manera conjunta estructuran el fondo y la forma en cuanto a la aplicación del instrumento jurídico en comento relativo a la materia de los dividendos (tema interesante, aunque por demás complejo y no demasiado explorado en el ámbito internacional); razón por la cual pretendo iniciar con los aspectos generales del tópico referido, circunscribirlo a un punto central, y desarrollarlo en un caso específico. Por todo lo referido, será necesario dejar en claro, y con ello por supuesto bien explicado, el presente capítulo, conjugando al unísono todos y cada uno de los apartados descritos y por describir.

Ahora bien, en el capítulo que sucede a éste, y de conformidad con los medios de solución de controversias para la eliminación de la doble imposición previstos en el ordenamiento fiscal internacional en estudio (aunque en algunos casos solo se atenúe), concretaré la aplicación del Impuesto Sobre la Renta en tratándose de la distribución de utilidades entre residentes de cualesquiera de los Estados contratantes (además de los casos en los que un no residente de un Estado contratante -establecimiento permanente- u otro -no residente- de un tercer Estado, efectúan la referida distribución de dividendos), concluyendo así el objetivo primordial que hasta aquí me ha traído la presente tesis.

Convenio para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en materia de Impuesto Sobre la Renta celebrado entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de Norteamérica.

Para iniciar el contenido de este capítulo, creo procedente iniciar con los hechos que precedieron la vigencia y positividad del convenio en análisis.

El instrumento internacional de mérito, fue firmado el 18 de septiembre de 1992, y aprobado por el Senado de la República el 12 de julio de 1993, de acuerdo a la publicación realizada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de agosto de 1993.

Su vigencia comienza a contarse a partir del 28 de diciembre de 1993, siendo aplicable y empezando a surtir efectos jurídicos para ambos Estados contratantes a partir del día primero de enero de 1994.

Su primer reforma es llevada a cabo el 8 de septiembre de 1994, aprobada por el Senado el 10 de enero de 1995, con fecha para su vigencia a partir del 26 de octubre de 1995, y aplicable a partir de esa misma fecha según publicación hecha el 25 de enero de 1996 en el Diario Oficial de la Federación.

Una segunda reforma fue llevada a cabo el 9 de septiembre de 2002, aprobada por el Senado de la República el 29 de abril de 2003, según publicación en el Diario Oficial de la Federación el 3 de junio de 2003, con fecha de entrada en vigor a partir del 3 de julio de 2003.

A) Estructura del Convenio

El Convenio para evitar la doble imposición internacional entre nuestro Estado y el gobierno del vecino país del norte, cuenta con 30 artículos, (siguiendo en la mayor parte de su articulado, las disposiciones contenidas en la estructura del Modelo de Convenio de la OCDE), de los cuales, en los primeros tres se establecen las disposiciones generales relativas a su ámbito de aplicación, la materia objeto de la firma del mismo, los sujetos a los que va dirigido (mismos que deberán adecuar su conducta a lo dispuesto por él), y el territorio de las partes comprendidas.

En los siguientes veintiún preceptos, que abarcan del cuarto al vigésimo tercero, se describen las definiciones y conceptos que sobre las materias específicas quedan comprendidas y subsumidas al Impuesto Sobre la Renta, además de la fijación de los porcentajes máximos de aplicación para las retenciones por parte del país de la fuente y su posterior acreditación en el de residencia a través de los medios concertados para evitar el fenómeno a estudio, es decir, la doble imposición internacional. Tales medios de solución se ubican en el artículo vigésimo cuarto.

En cuanto a la no-discriminación de empresa alguna residente en cualesquier Estado contratante, se ha previsto dentro del artículo vigésimo quinto los supuestos relativos para tal efecto.

Respecto de los medios internacionales de solución de controversias para evitar la doble imposición cuando de la aplicación de un precepto se afecte la esfera jurídica de los contribuyentes, el precepto vigésimo sexto da los lineamientos e hipótesis de procedencia para el llamado “Procedimiento Amistoso o Mutual Agreement Procedure”.

Para un mejor proveer, y con ello de aplicación en y de todas y cada una de las disposiciones del Convenio, a manera genérica y por acuerdo futuro con facultades expresas, el artículo vigésimo séptimo autoriza la posibilidad en el intercambio de información relativa a la materia tributaria, incluyendo en la prescripción, a todos los impuestos fuera de los comprendidos en el Convenio.

Ya en el precepto vigésimo octavo, se ha considerado oportuno referirse al cobro de impuestos en tratándose de agentes y funcionarios diplomáticos que ejerzan su cargo en uno u otro Estado contratante; por último, de los artículos vigésimo noveno al trigésimo, se han señalado las normas complementarias o secundarias, es decir, aquellas que establecen la iniciación de la vigencia y la terminación del citado instrumento legal.

Antes de comenzar a desarrollar el contenido del Convenio en cita, es menester señalar que para entender mejor las disposiciones de cada artículo (los más importantes para efectos del estudio que sobre los dividendos he de realizar) considero oportuno al final de cada uno de ellos sintetizar las ideas contenidas en los mismos (artículos); ello desde luego basándome en los comentarios tanto al Modelo de Convenio de la OCDE (revisado, reformado y adicionado en el año de 2000) como de los respectivos argüidos por el Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica, compactados desde luego por el razonamiento y comprensión que de los mismos el suscrito ha llevado a cabo.

1.1.-Disposiciones Generales

a)ámbito personal (artículo 1)

Los sujetos obligados a adecuar su conducta a lo prescrito en el Convenio en comento (al haberse publicado en el Diario Oficial de la Federación) y aplicar con ello las prescripciones jurídicas en él contenidas, serán las personas residentes de uno o ambos Estados contratantes, salvo que en el mismo se disponga otra cosa. (párrafo primero)

No se podrá limitar en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro:

- a) Por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes; o
- b) Por cualquier otro acuerdo entre los Estados contratantes.(párrafo segundo)

No obstante las disposiciones del inciso b) del párrafo anterior (segundo):

- a) Cualquier duda que surja en cuanto a la interpretación o aplicación de este Convenio y, específicamente, si una medida fiscal esta dentro del alcance de este Convenio, se determinará exclusivamente de conformidad con las disposiciones de la Cláusula 26 (Procedimiento de acuerdo mutuo) de este Convenio; y

- b) No aplicarán las disposiciones de cualquier otro Convenio a las medidas de tributación fiscal, a menos que las autoridades competentes acuerden que la medida no este dentro del alcance de la Cláusula 26 (No discriminación) de este Convenio.

Para los efectos de este párrafo, una “medida” es una ley, reglamento, regla, procedimiento, determinación, acción administrativa o cualquier disposición o acción similar. (párrafo tercero)

Un Estado Contratante (no obstante cualquier disposición de este Convenio salvo el párrafo 5 de este primer artículo) **podrá gravar a sus residentes (según se determina de conformidad con la Cláusula 4 –Residencia-) y por motivo de la ciudadanía podrá gravar a sus ciudadanos como si el convenio no hubiera entrado en vigor.** (párrafo cuarto)

Por su parte el párrafo quinto establece que: “ Las disposiciones del párrafo cuarto no afectaran:

- a) A los beneficios conferidos por un Estado contratante de conformidad con el párrafo 2 de la Cláusula 9 (Empresas asociadas), de conformidad con el párrafo b) del párrafo 1 y el párrafo 3 de la Cláusula 19 (pensiones, anualidades, pensión alimenticia y manutención de menores), y de conformidad con las Cláusulas 22.3 (Organizaciones exentas), 24 (Exoneración de doble tributación fiscal) y 26 (Procedimiento de acuerdo mutuo); y
- b) Ni a los beneficios conferidos por un Estado contratante de conformidad con las Cláusulas 20 (Servicio gubernamental), 21 (Estudiantes) y 28 (Agentes diplomáticos y funcionarios consulares), de personas físicas que no sean ciudadanas ni residentes permanentes legales de ese Estado.”

Ahora bien, es imprescindible agregar que en los casos en donde se pretenda utilizar al Convenio como un instrumento para la elusión fiscal por parte de las personas físicas, se prevé que:

- a) Un ex-ciudadano o ex-residente a largo plazo, cuya pérdida de ciudadanía o residencia a largo plazo haya tenido como uno de sus objetivos principales evitar impuestos (según se define de conformidad con las leyes del Estado contratante de donde la persona era ciudadana o residente a largo plazo) se considerará, para los fines del párrafo de esta Cláusula, un ciudadano de ese Estado Contratante, pero únicamente durante el periodo de 10 años posteriores a la pérdida de esa condición. **Este párrafo únicamente aplicará con respecto a ingresos de fuentes dentro de ese Estado**

contratante (incluyendo ingresos que, de conformidad con la ley nacional de ese Estado, se considera que se origina de esas fuentes).

- b) El término “residente a largo plazo” significará cualquier persona física que sea residente permanente legal de un Estado contratante durante ocho o más años gravables durante los quince años gravables anteriores. Para determinar si se cumple con el umbral de la oración anterior, no contará ningún año en que la persona física reciba trato de residente del otro Estado contratante, de conformidad con este Convenio o de residente de cualquier Estado que no sea el Estado contratante que se mencionó primero, de conformidad con las disposiciones de cualquier otro Convenio fiscal de ese Convenio aplicable a residentes del otro Estado.(párrafo sexto)

Por su parte el párrafo séptimo establece que “En el caso de una persona física que sea un ex-ciudadano de un Estado contratante, los siguientes factores se consideraran favorablemente cuando se determine si uno de los objetos principales de la pérdida de ciudadanía de esa persona física de ese Estado contratante era evitar el impuesto o no:

- a) Al momento en que la persona física dejó de ser ciudadana de ese Estado contratante o dentro de un periodo razonable de tiempo después de esa fecha, la persona física es o llega a ser un residente plenamente sujeto a impuestos sobre la renta en el otro Estado contratante; y
- b) i) La persona física era ciudadana de ambos Estados contratantes al nacer y continúa siendo ciudadana del otro Estado contratante;
- ii) Al momento de perder la ciudadanía (o dentro de un periodo razonable después de esa fecha) la persona física era o llegó a ser ciudadana del otro Estado contratante, y ese otro Estado contratante era el Estado de nacimiento de esa persona física o el Estado de nacimiento del cónyuge de esa persona física o de cualquiera de los padres de esa persona física;
- iii) En los 10 años anteriores a la pérdida de esa ciudadanía, la persona estuvo presente en ese Estado contratante durante menos de 30 días en cada año gravable o año de valoración; o
- iv) La pérdida de ciudadanía ocurrió antes de que la persona física cumpliera 18 años y medio.”

El párrafo octavo manifiesta que “En el caso de que una persona física sea ex-residente a largo plazo de un Estado contratante, los siguientes factores se considerarán favorablemente cuando se determine si uno de los objetos principales de que esa persona física dejara de ser residente a largo plazo de ese Estado contratante era evitar impuestos o no:

- a) Al momento en que esa persona física dejó de ser residente a largo plazo de ese Estado contratante o dentro de un periodo razonable después de esa fecha, la persona física es o llega a ser un residente plenamente sujeto a impuestos sobre la renta en el otro Estado contratante, y el otro Estado contratante es:
 - i) El Estado en que nació la persona física;
 - ii) El Estado en que nació el cónyuge de la persona física; o
 - iii) El Estado en donde nació cualquiera de los padres de la persona física;
- b) En los 10 años anteriores a que la persona física dejó de ser un residente a largo plazo de ese Estado contratante, la persona física estuvo presente en ese Estado contratante durante menos de 30 días en cada año gravable o año de valoración; o
- c) La persona física dejó de ser un residente a largo plazo de ese Estado contratante antes de llegar a la edad de 18 años y medio

a.1).-Una vez expuestos los términos de redacción sobre este primer precepto, es menester explicar (aunque sea de forma sencilla) su contenido.

El artículo referido determina los sujetos sobre los cuales recae la aplicación del convenio, siendo en este caso aquellos que para efectos del artículo 4 del instrumento legal en comento, sean residentes de ambos Estados contratantes. Asimismo, se establecen dos prescripciones: una de no incremento en la carga tributaria de los residentes de cualquiera de los Estados signatarios en comparación con la que tendrían bajo las disposiciones de la respectiva ley local o bajo cualquier otro acuerdo entre ambos Estados; y la otra de no restricción a los beneficios proporcionados por otros acuerdos entre ambos países , ya sea que estos se hayan concluido antes o después, no siendo procedente por virtud de esto último, elegir de manera inconstante entre las disposiciones fiscales de los Estados parte (en el caso de México la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en el caso de los Estados Unidos el Código de Ingresos Internos) y el Convenio en cita.

En este primer artículo también se encuentra establecido el denominado “Principio de Ahorro”, cuya finalidad primordial estriba en la facultad de aplicación de los impuestos con base en la ley interna de cada uno de los Estados Contratantes a sus residentes, ciudadanos o ex-ciudadanos con independencia del Convenio signado, estableciendo como excepción a tal disposición, una serie de actos o actividades prescritas en el propio Convenio. Por ello, y al ser aplicable la cláusula de ahorro, cada artículo (del Convenio) debe interpretarse de modo que no otorgue beneficios con respecto a la aplicación de impuestos de México o de los Estados Unidos (según donde se localice el contribuyente) a ciudadanos (en el caso de Estados Unidos, sin importar de donde sean residentes) o residentes de esos países, o con respecto a la aplicación de impuestos en otro Estado Contratante, sin olvidar el

derecho de tal individuo a los beneficios que cada Estado (por ser residente) confiere de conformidad con el Convenio; en otras palabras, cuando la residencia (de acuerdo con el artículo 4 del Convenio a estudio) sea resuelta en favor de uno de los Estados Contratantes (caso de doble residencia), el país de residencia (a efectos del Convenio) aplicará a las rentas obtenidas por el contribuyente (sea dentro o fuera del territorio) un impuesto calculado y aplicado sobre la base determinada con fundamento en su normatividad interna, permitiendo para el caso de los ingresos procedentes de fuente de riqueza extranjera (y a efectos de los beneficios para el acreditamiento que el Convenio prevé) la aplicación de los medios bilaterales de eliminación de la doble imposición debidamente concertados (Imputación o Exención).

Por último, se establecen una serie de prevenciones y requisitos para el caso de que el objetivo primordial en el cambio de residencia o ciudadanía tenga como finalidad la elusión en el pago de impuestos por las rentas obtenidas en alguno de los Estados donde se tenga tal calidad (residente o ciudadano); siendo un caso común el evitar las tasas impositivas (que por lógica son mayores en aquel donde se busca el cambio de calidad jurídica) sobre las rentas obtenidas por actos o actividades empresariales desplegadas; pues como he manifestado, el ser residente (a efectos del Convenio) de un Estado contratante, excluye (salvo las excepciones que se han previsto en el propio Convenio y de las cuales en el párrafo precedente abordé) la posibilidad de la aplicación de los beneficios para limitar la cuota correspondiente, aplicando para tal efecto las disposiciones fiscales de las leyes internas.

b) ámbito material-objeto(Artículo 2)

La aplicación del Convenio en estudio, se extiende a los impuestos sobre la renta exigibles por cada uno de los Estados Contratantes, cualquiera que sea el sistema para su exacción. (párrafo primero)

Se consideran impuestos sobre la renta los que gravan la totalidad de la renta o cualquier parte de la misma, incluidos los impuestos sobre las ganancias derivadas de la enajenación de bienes muebles o inmuebles.(párrafo segundo)

Explícitamente en este numeral se indica que los impuestos actuales a los que se les aplica el presente Convenio son:

- a) En México: el impuesto sobre la renta establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- b) En los Estados Unidos: los impuestos federales sobre la renta establecidos por el Código de Rentas Internas (excluidos el impuesto Sobre Ganancias acumuladas, el impuesto sobre sociedades controladoras personales y las contribuciones a la seguridad social), y los impuestos especiales sobre las

primas de seguros pagados a aseguradoras extranjeras y los impuestos especiales a las fundaciones privadas en la medida necesaria para cumplir con lo dispuesto en el párrafo 4 del artículo 22 (Organizaciones Exentas). Sin embargo, el Convenio se aplicará a los impuestos especiales sobre primas de seguros pagadas a aseguradoras extranjeras solo en la medida en que los riesgos cubiertos por tales primas no hayan sido reaseguradas con una persona que no tenga derecho a la exención de dichos impuestos de conformidad con el presente o cualquier otro tratado aplicable a estos impuestos.(párrafo tercero)

Asimismo, se especifica que el Convenio en comento se aplicará igualmente a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad a la fecha de firma del mismo y se añadan a los actuales o les sustituyan. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes se comunicarán mutuamente las modificaciones importantes que se hayan introducido en sus respectivas legislaciones fiscales, así como cualquier publicación oficial relativa a la aplicación del Convenio, incluyendo explicaciones, reglamentos, resoluciones o sentencias judiciales.

Sobre este artículo no existe un grado de dificultad por el que deba ser detalle; sin embargo, no es óbice agregar que quedan excluidos del mencionado precepto, los ingresos sobre nominas y propiedades (no así por la utilidad obtenida en la enajenación de éstas) y quedan, por otra parte, incluidos los impuestos sobre activos y en algunos casos a los indirectos.

Toca el turno de ser abordadas las definiciones generales, en las cuales, se contienen de manera enunciativa los conceptos utilizados a lo largo de todo el Convenio para cada uno de los actos o las actividades sobre las que recae el Impuesto Sobre la Renta de cada uno de los Estados contratantes.

1.1.1.-Definiciones Generales

En lo concerniente a estas disposiciones, se ha creído oportuno considerar para los efectos de la aplicación del Convenio en análisis, *a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente*, que:

- a) El término persona comprende las personas físicas o morales, incluyendo una sociedad, una compañía, un fideicomiso, una asociación, una sucesión o cualquier otra agrupación de personas;
- b) **El término sociedad significa cualquier persona jurídica o cualquier entidad que se considere persona moral *a efectos impositivos***;

- c) Las expresiones “empresa de un Estado Contratante” y “empresa del otro Estado Contratante” significan respectivamente, una empresa explotada por un residente de un Estado Contratante y una empresa explotada por un residente del otro Estado Contratante;
- d) La expresión “tráfico internacional” significa todo transporte efectuado por un buque o aeronave, salvo cuando dicho transporte se efectuó exclusivamente entre dos puntos situados en el otro Estado Contratante.
- e) La expresión autoridad competente significa:
 - i) En México, la Secretaria de Hacienda y Crédito Público; y
 - ii) En los Estados Unidos, el Secretario del Tesoro o su representante autorizado.
- f) El término “México” significa México como se define en el Código Fiscal de la Federación.
- g) El término “los Estados Unidos” significa los Estados Unidos como se define en el Código de Rentas Internas;
- h) El término “nacional” significa:
 - i) Toda persona física, que posea la nacionalidad de un Estado Contratante; y
 - ii) Toda persona moral, asociación o entidad constituida conforme a la legislación vigente de un Estado Contratante.

En el caso de cualquier *expresión -para la aplicación* de este Convenio- no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Tratado.

a.1).-El presente artículo representa la esencia y sustancia en la correcta aplicación del Convenio sobre los actos o actividades desplegados en uno u otro Estado Contratante, pues al encontrarse definidos los términos y las expresiones utilizados a lo largo de la norma internacional en estudio respecto de aquellas manifestaciones de riqueza obtenidas (ingresos), no cabe duda acerca de cuales serán los ámbitos de validez sobre los que versará la norma en comento.

Cabe, a pesar de lo anterior, resaltar el hecho de que la legislación interna de los Estados contratantes juega un rol importantísimo en la vida práctica del Convenio a estudio; ello resulta cierto si se atiende a un cuidadoso y profundo análisis que al efecto sea llevado acabo al presente artículo tercero, pudiéndose de esta forma apreciar con claridad que a pesar de encontrarse definidos los términos y las expresiones que serán utilizadas en cada uno de los preceptos que conforman el instrumento jurídico internacional de mérito, las ambigüedades en cada uno de ellos (términos) se pone de manifiesto.

Para comenzar con este análisis, es menester señalar primeramente que el sustantivo “**término**” contenido en el párrafo segundo del artículo en cita tiene un sentido restrictivo, refiriéndose única y exclusivamente a aquel “**término idéntico**” dentro de la legislación doméstica de cada Estado parte. En cambio, el sustantivo “**expresión**” denota un sentido mucho más amplio, pudiendo referirlo a **todo término** de derecho interno que tenga la misma finalidad de aquel contenido en el texto del Convenio.

Es el propio párrafo segundo quien marca la pauta para la aplicación de la legislación doméstica de alguno de los Estados contratantes cuando alguna expresión no se encuentre definida (entendiéndose también a aquella expresión cuyo significado no esté bien clarificado o en su defecto, con un sentido distinto de aquel al que cada Estado contratante le atribuye de conformidad con su legislación interna), salvo en los casos donde del **contexto** del Convenio se desprenda una interpretación diferente de la que ambos Estados quisieran darle en lo particular.

Ahora bien, reviste una particular importancia el saber cual de las legislaciones internas de los Estados contratantes será considerada la más apropiada para la aplicación en la interpretación del artículo en disyuntiva; pues en el remoto caso de ser cualquier Estado quien aplicase su derecho interno para dicha interpretación conforme a este segundo párrafo, diversidad de posibles diferencias acerca del significado de un término en el derecho interno de cualquiera de ambas partes contratantes puede conducir a una doble o a una inexistente imposición.

Varias corrientes doctrinarias se han dado a la tarea de buscar una solución viable a la problemática citada, llegando (en algunos casos) a considerar al país de la fuente como el legitimado, en un primer momento, para decidir los conflictos de calificación (como resultado de la interpretación por ausencia o falta de una clara definición) de acuerdo a su normatividad interna, ofreciendo residualmente al Estado de residencia del perceptor, la facultad de aplicación del convenio con la limitación de verificar si el Estado de la fuente ha procedido correctamente, y siendo así, conceder el crédito o la exención sobre el impuesto pagado.

Lo anterior, conforme al criterio y razonamiento expuesto por los seguidores de esta doctrina, se estima procedente en virtud de lo siguiente: a) porque es en el país de la fuente donde se produce la primera calificación y, en su caso, la primera imposición sobre el beneficio generado; b) la calificación producida en el Estado de residencia solo tiene lugar posteriormente, cuando se requiera de este último la atenuación de la doble imposición que, en otro caso, sufrirían los beneficios obtenidos; esto es, cuando se deba acreditar por el Estado de residencia el impuesto deducido en la fuente y; c) porque si el conflicto de calificación se resolviera acudiendo a la legislación del Estado de residencia, el pagador del Estado de la fuente y la administración tributaria del Estado de la fuente, deberían solicitar

información de la calificación del elemento debatido (subjetivo, objetivo, etc..) al Estado de residencia, con todas las complicaciones que ello conlleva.

En cambio, para otro tipo de corriente doctrinaria, de la letra del párrafo segundo del artículo en comento, no se evidencia una subordinación del Estado de residencia respecto del Estado de la fuente. En concordancia con lo anterior, una nueva corriente alemana argumenta que el recurrir a la legislación interna de cada Estado contratante en caso de interpretación debe, conforme al artículo 31, párrafo primero, de la Convención de Viena, analizarse en la medida de cada caso concreto y estar acorde con lo prescrito por los artículos 31 y 32 de la propia Convención.

En cuanto al significado de las expresiones en el derecho tributario interno, aquel (significado) puede derivar del derecho común interno. Ante la presencia de varios significados de una misma expresión en el derecho tributario interno, debe prevalecer el significado más apropiado, pudiéndolo ser el que deriva del derecho común interno. “Para individualizar el significado más apropiado ante la presencia de varios significados del mismo término en el derecho tributario interno, debe hacerse prevalecer aquel que se encuentra en el sector disciplinario más cercano al contexto, en el ámbito donde se utiliza el término en el texto del convenio.”¹²⁸

Al ser aplicable la legislación interna de uno u otro Estado contratante para la interpretación de una expresión “no definida en el Convenio”, también resultan serlo las modificaciones que durante la vigencia del mismo (norma internacional) sufra el derecho interno (tributario) de cada país. De ahí que pueda hablarse de una interpretación estática o de una interpretación dinámica; en la primera de ellas, se “congela” el derecho interno en el momento de la suscripción del instrumento bilateral, mientras que en la segunda se recogen los cambios que el derecho tributario interno haya sufrido a través del tiempo.

Continuando con este análisis, es dable referirme a lo que por “Contexto” del Convenio a estudio debe ser entendido; para tal efecto, he de requerir el apoyo de la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, pues al ser una fuente formal de aplicación directa en el Derecho Internacional Público, resulta una herramienta indispensable para la conjunción, sistematización y armonización en la estructura y coyuntura de cualquier norma jurídica internacional (y en consecuencia, de la que ahora se estudia). Ahora bien, los artículos que de la Convención en mención serán utilizados, se ubican en la Sección Tercera “Interpretación de los Tratados”, específicamente los numerales 31 y 32.

¹²⁸ Maria Giuliani, Federico, “La Interpretación de los Convenios Internacionales”, en Victor Uckmar (coord.), Op. Cit., p.125

El primero de los artículos aludidos en su párrafo segundo, prescribe que además del texto, incluidos su preámbulo y anexos, **el contexto comprenderá, para la interpretación de un Convenio: a) todo acuerdo que se refiera al mismo (convenio) y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de la celebración del convenio y ; b) todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración de convenio y aceptado por las partes como instrumento referente al convenio.**

Para la interpretación de cualquier Convenio, de conformidad con una opinión doctrinaria, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE pueden ser circunscritos a los fines específicos del segundo párrafo, inciso a) del artículo 31(señalado en el párrafo anterior) de la Convención de Viena, (con especial remisión al artículo 3, párrafo segundo del Convenio que en este capítulo se analiza); toda vez que los mismos (comentarios) son el resultado de discusiones colectivas de los representantes de los países adherentes a la OCDE y dichos representantes se encuentran facultados para formular reservas.

Sin embargo, desde otro punto de vista, “...se piensa que resulta difícil asimilar dichos comentarios dentro de la categoría “todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado” pues si bien los comentarios son aprobados (con algunos reservas) por los Estados adheridos a la OCDE, también es cierto que este no es aprobado según el Convenio bilateral específico contra la doble imposición.”¹²⁹

Ahora bien, se ha pensado en buscar la solución de la problemática planteada en el tercer párrafo de ese mismo artículo 31 de la Convención de Viena, mismo que a la letra reza lo siguiente: **“Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta: a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; b) Toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; c) Toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.”** Sin embargo, y pese a lo anterior, “..se ha observado que el artículo transcrito, no establece un criterio subsidiario de interpretación respecto del “contexto” al que se refiere el propio artículo 31 en su párrafo segundo, tratándose de un criterio interpretativo vinculante a la par del otro, por lo que debe ser tenido en cuenta en la hermenéutica de los tratados internacionales.”¹³⁰

Por lo tanto, (para esta corriente doctrinaria) resulta difícil asimilar los Comentarios agregados a los modelos de los distintos Convenios al citado artículo 31, párrafo tercero. De iguales consideraciones participa el artículo 32 de la Convención de Viena.

¹²⁹ Ídem, p.126

¹³⁰ Ídem, p.127

En este orden de ideas, resta por agregar que algunos doctrinarios afirman que la noción de “contexto” incluida en el artículo 31, párrafo segundo, de la Convención de Viena, establece un sentido restringido para la posible incursión y aplicación de los comentarios al Modelo de la OCDE en el denominado “contexto” de los Convenios internacionales; es decir, que tal noción de “contexto” utilizada por la Convención de Viena, no podría encuadrarse adecuada y específicamente, en la interpretación de los convenios sobre doble imposición internacional, pues de la lectura restrictiva realizada al artículo 3, párrafo segundo, del Modelo de la OCDE –limitada al empleo del artículo 31, párrafo segundo, de la Convención de Viena-(y en los mismos términos descritos por el Convenio en comento) concluye en una sustancial inutilidad de la oración “a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente”, y se llega a la aplicación exclusiva del derecho interno a los efectos de la identificación del significado de los términos no definidos en los convenios bilaterales.

Desde mi particular punto de vista, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, resultan ser un instrumento auxiliar válido en la aplicación de cualquier Convenio en materia de doble imposición, y la restrictiva interpretación dada a la locución “Contexto” propuesto por los artículos 3, párrafo segundo del Modelo de Convenio de la OCDE -en donde únicamente se hace referencia al denominado “contexto interno”- y el párrafo segundo del artículo 31 de la Convención de Viena, concluye en una débil, frágil e incompleta aplicación de la misma Convención (refiriéndome a los párrafos tercero y cuarto del artículo 31, así como del diverso 32).

Sustento la razón de mi dicho (la legítima y legal aplicación de los comentarios) al tenor de las siguientes consideraciones: a) Dichos comentarios resultan ser el producto de intensos trabajos, no de ahora sino desde hace ya largo tiempo, en la búsqueda por la eliminación de la doble imposición, confluyendo en la misma (búsqueda de eliminación), un cúmulo de experiencias vividas y vívidas, que hacen de dichos comentarios una herramienta de innegable consideración para su posterior aplicación; b) La noción del “contexto interno” del convenio, no debe ser tomando en cuenta en un sentido restringido, sino al contrario, dada la complejidad de la materia fiscal internacional (relativa a la doble imposición) y la movilidad de las relaciones comerciales, sirvan de apoyo todos aquellos instrumentos que se relacionan de forma directa con la problemática que se presenta y; c) Al ser considerados los comentarios del Modelo de la OCDE parte integrante de la normatividad interna de un Estado determinado, surge la posibilidad en su aplicación para actuar jurídicamente apegado al marco de lo preceptuado por el propio artículo tercero, segundo párrafo (sea del Modelo de Convenio o el Convenio en estudio-México-Estados Unidos-) y de esta forma, buscar una mejor solución a los conflictos derivados de la diversa aplicación del Convenio.

a.2).-En nuestro Estado Nacional, es la Legislación y los Tribunales Judiciales o Administrativos, quienes se han encargado de considerar a los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE -a pesar de tener la naturaleza jurídica de recomendaciones- instrumento de apoyo en la aplicación e interpretación de los Convenios por él signados; sirva de apoyo a lo anterior tanto la regla 2.1.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, como las siguientes tesis que a letra rezan lo siguiente:

2.1. Disposiciones generales

- 2.1.1.** Para la interpretación de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, serán aplicables los comentarios del modelo de convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, a que hace referencia la recomendación adoptada por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, el 21 de septiembre de 1995, o aquella que la sustituya, en la medida en que tales comentarios sean congruentes con las disposiciones de los tratados celebrados por México.

DOBLE TRIBUTACIÓN. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS COMENTARIOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE).

Dentro de las obligaciones que México asumió como país miembro de la OCDE, se encuentra la de concluir los convenios bilaterales que en materia de doble imposición celebre con otros países miembros, con base en el Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y sobre el Patrimonio, que fue elaborado por el Comité de Asuntos Fiscales de esa organización, con el objeto principal de resolver, sobre una base uniforme, los problemas que con mayor regularidad se presentan en el campo de la doble imposición entre los países que forman parte de tal organismo. Este modelo de convenio se divide en capítulos en los que se contienen los artículos relativos al tema con el que se titula el propio capítulo y, a su vez, cada artículo cuenta con comentarios formulados por expertos fiscales de los países miembros con el fin de ilustrar o interpretar su contenido. Así pues, los comentarios de mérito constituyen una fuente privilegiada de interpretación de los tratados, porque así se reconoce expresamente en los puntos 28 y 29 de la introducción al Modelo de Convenio de la OCDE, y porque en términos de lo dispuesto en la regla 2.1.13. de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio fiscal de dos mil, las autoridades nacionales sólo deben acudir a ellos con el único propósito de interpretar los tratados internacionales que México celebre para evitar la doble imposición fiscal; siendo así inconcuso que tales comentarios revisten una naturaleza netamente interpretativa.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tesis aislada, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo: XVIII, Septiembre de 2003, Tesis: I.9o.A.73 A, Página: 1373

DOBLE TRIBUTACIÓN. LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), NO SON LEY, SINO POSIBLES INSTRUMENTOS DE INTERPRETACIÓN.

Los comentarios a los artículos del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición fiscal no son ley, pues así se desprende del contenido del punto 29 de la introducción a dicho modelo; sin embargo, ello no implica desconocerles su carácter de instrumentos de interpretación respecto de un caso concreto, ya que aun cuando carecen de fuerza para imponer obligaciones a los contribuyentes, sí pueden ser considerados por las autoridades fiscales a fin de interpretar adecuadamente las disposiciones de un convenio elaborado con base en el modelo en cuestión.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 464/2002. Tupperware Products, S.A. 25 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Omar Pérez García.

Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tesis aislada, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo: XVIII, Septiembre de 2003, Tesis: I.9o.A.75 A, Página: 1373

DOBLE TRIBUTACIÓN. LA APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS A LOS ARTÍCULOS DEL MODELO DE CONVENIO FISCAL SOBRE LA RENTA Y SOBRE EL PATRIMONIO, ELABORADO POR LA ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICOS (OCDE), CONSTITUYE UN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.

La interpretación auténtica es aquella que deriva de los razonamientos propios del autor del ordenamiento que desde luego se interpreta, por lo que si fue la OCDE la que elaboró el modelo de convenio para evitar la doble imposición internacional entre sus países miembros, y fue esta misma organización la que a fin de establecer un criterio uniforme para la solución de controversias, formuló ex profeso los comentarios como lineamientos de interpretación de las disposiciones del modelo de convenio y de los acuerdos que de éste deriven, se deduce que éstos constituyen el mejor instrumento para aplicar adecuadamente y de manera uniforme las disposiciones de los convenios tributarios que celebren los países de esa organización, en tanto que ello garantiza que el tratado se está interpretando en los justos términos en que se concibió y para los que fue diseñado, pues al resultar aplicables a todos los convenios que siguen el modelo de la OCDE, se impide que las autoridades fiscales de cada país interpreten los tratados con base en apreciaciones propias y quizá empleando métodos diferentes, ya que la existencia de los comentarios las obliga a ajustar su actuación a los lineamientos en ellos previstos y, consecuentemente, a resolver, si no siempre en idénticos términos, sí en forma similar.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 464/2002. Tupperware Products, S.A. 25 de junio de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Omar Pérez García.

Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Tesis aislada, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tomo: XVIII, Septiembre de 2003, Tesis: I.9o.A.76 A, Página: 1371

DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE, CONFORME A LA CONVENCION DE VIENA.- La convención de Viena establece reglas para la interpretación de los tratados internacionales, la cual al haberse suscrito y ratificado por México, se convierte en derecho mexicano y consecuentemente, son obligatorias para el juzgador. Por su parte, el artículo 31 de dicha convención señala, entre otras reglas, que un tratado debe interpretarse de buena fe, en su contexto y teniendo en cuenta su contexto o fin; el contexto comprende, entre otros elementos: a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de su celebración, b) Todo instrumento formulado entre todas las partes con motivo de la celebración del tratado. Así, en atención al citado precepto, se acepta como uno de los fines de los convenios celebrados entre los gobiernos de los distintos países para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el capital, precisamente el de evitar que simultáneamente, dos o más países impongan ese tipo de gravámenes a una persona por un mismo hecho imponible. En virtud de que dichos convenios se pactaron conforme al modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los mismos son fuente privilegiada de interpretación de los tratados referidos y no una norma obligatoria, siempre que los gobiernos de los residentes en los países, sujetos a controversia, hayan participado en la elaboración de ese instrumento sin formular reserva alguna al respecto del comentario de que se trate o del precepto comentado. En consecuencia, si los Estados Unidos de Norteamérica y México aceptaron el Modelo citado, los comentarios contenidos en él, deben ser atendidos como fuente privilegiada para la interpretación del Tratado celebrado entre ellos para Evitar la Doble Tributación e Impedir la Evasión Fiscal. Lo anterior, es sin perjuicio de que en los casos en que el particular se beneficie de la aplicación de estos comentarios y siempre que se mantengan las disposiciones generales vigentes relacionadas con dicha obligatoriedad, se consideren obligatorios en los términos del precepto cuya voz dice: **DOBLE TRIBUTACIÓN.- APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.**

Visible en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Año II, N° 17. Diciembre de 1999, Cuarta Época, Instancia: Segunda Sección, Tesis: IV-P-2As-183, p.183

b).-Otro de los preceptos contenidos en la norma jurídica internacional a estudio que es de vital importancia para la aplicación de cualquier disposición sobre los ingresos gravables, y muy especialmente en materia de dividendos, es el relativo a la residencia de las personas, expresión que se localiza en el artículo 4, señalando que a efectos del Convenio, la expresión “residente de un Estado Contratante significa toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección, lugar de constitución o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. Sin embargo, esta expresión no incluye a las personas que estén sujetas a imposición en este Estado exclusivamente por la renta que obtengan procedente de fuentes situadas en el citado Estado.(párrafo primero)

En lo tocante a la residencia de las personas físicas, cuando en virtud de las disposiciones del párrafo anterior una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su residencia se resolverá conforme a las siguientes reglas:

- a) Esta persona será considerada residente del Estado Contratante donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados Contratantes, se considerará residente del Estado Contratante con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
- b) Si no pudiera determinarse el Estado contratante en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los dos Estados, se considerará residente del Estado contratante donde viva habitualmente;
- c) Si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
- d) En cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.(párrafo segundo)

Cuando en virtud de las disposiciones del primer párrafo del presente artículo una persona que no sea una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, dicha persona no se considerará residente de ninguno de los Estados Contratantes para los efectos del Tratado. (párrafo tercero)

Sobre este artículo 4, cabe la posibilidad de llevar a cabo una serie de precisiones que harán más digerible el entendimiento del contenido de los preceptos que he considerado los más apropiados para el tema elegido (dividendos).

b.1).-Al remitir el artículo en comentario a la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes para dilucidar la cuestión sobre la residencia, se vislumbra claramente lo dicho en párrafos anteriores al analizar las definiciones generales (artículo 3); es decir, la importancia de complementar mediante un binomio integral (Convenio-Derecho Nacional) las disposiciones pactadas. Ahora bien, si se atiende al significado de lo que por residencia en nuestra legislación doméstica debe ser cumplimentado, es menester localizar aquella regla tributaria que guarde estrecha semejanza con el sentido jurídico de la materia de que se trata (fiscal).

El primero de los ordenamientos legales que mejor encuadran dentro del sentido que los otorgantes han querido darle a la expresión “residencia”, se ubica en el Código Fiscal de la Federación, específicamente en su artículo 9, párrafo I, mismo que se tiene por aquí reproducido como si a la letra se insertase; por lo que se refiere a la fracción segunda de este mismo artículo, y en atención con la materia que he seleccionado (dividendos), resulta del todo coherente a continuación transcribirlo: “Se consideran residentes en territorio nacional: (...) **II.-Las personas morales que se hayan**

constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.” Como se observa con claridad, la residencia (a efectos tributarios) en tratándose de las personas colectivas, establece dos supuestos: a) que se hayan establecido de conformidad con las leyes mexicanas. En esta primera hipótesis cabe destacar que la remisión a otros ordenamientos legales (no fiscales sino comerciales o mercantiles) es obligatoria, tal es el caso de la Ley General de Sociedades Mercantiles, Ley de Inversión Extranjera, Ley de Títulos y Operaciones de Crédito entre otras (las cuales serán retomadas con posterioridad para su mejor comprensión y de agotamiento obligatorio) y; b) que hayan establecido en el país la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva.¹³¹

Cuando el término “residencia” dispone el enunciado **“Toda persona que en virtud de la legislación de este Estado esté sujeta a imposición en él”**, quiere indicar que a efectos de la calificación por alguno de los Estados contratantes (en primer lugar el Estado de la fuente) determinará, conforme a su normatividad interna, que sujetos quedan comprendidos dentro de la categoría de contribuyentes. Siéndolo en nuestro derecho y respecto de las personas colectivas, todas las sociedades mercantiles (incluyendo a las sociedades de personas). Por otra parte, quedan excluidas de la definición de residencia a efectos del Convenio, las personas (físicas o colectivas) que únicamente obtengan rentas del otro Estado a través de alguna fuente de riqueza, es decir, que se clarifica la idea de que a pesar de tenerse una presencia física en el otro Estado contratante, a efectos tributarios no se llenan los requisitos para ser considerado como tal (residente).

En relación con el último párrafo de este artículo 4, es pertinente señalar que en la mayoría de los Convenios para evitar la doble imposición, en caso de doble residencia para las personas colectivas, la norma de conflicto resuelve aplicarla en favor del Estado contratante en donde se tenga la sede de dirección efectiva, pues una sociedad constituida bajo las leyes internas de un Estado, puede validamente operar materialmente en otro (pudiéndolo ser el del otro Estado contratante o el de un tercero) estableciendo en este último, el centro principal de sus operaciones o la administración principal desde donde las ordenes de dirección para la unidad económica (empresa) son tomadas para ser ejecutadas en este u otro diverso (Estado). Sin embargo, la norma jurídica internacional (Convenio) en estudio, tiene la particularidad de considerar no residente, en ambos Estados contratantes, a los sujetos ubicados en el supuesto de doble residencia (entendiendo que la limitante se extiende únicamente a las personas colectivas); razón por la cual, el que suscribe considera que en tal hipótesis, los contribuyentes no gozarán del beneficio para la aplicación de una tasa menor en la base gravable, teniendo en consecuencia que tributar (a efectos del Convenio) de acuerdo con la legislación interna de cada una

¹³¹ Sobre los conceptos de residencia, domicilio y administración principal del negocio, véase Infra, apartados 4.2 y 4.2.1.

de sus naciones bajo la figura de “no residente” o “establecimiento permanente”, vertiéndose como respuesta, la obligación ineludible de dar cabal cumplimiento a sus ordenamientos respectivos; ahora bien, ello no quiere decir que los esfuerzos por abatir la doble imposición a nivel internacional quede relegado, pues en cada uno de los Estados Contratantes de este Convenio, se contienen métodos atinentes para atenuar la problemática en cita, siendo el caso de México, la utilización del sistema denominado “Imputación Ordinaria” (creado en el vecino país contratante y llamado en inglés “Tax Credit”, quien por lógica también lo instrumentará), mismo al que ya me he referido en el capítulo II del presente trabajo. Restándome solo por adicionar, que tales métodos son utilizados de manera unilateral, bilateral o multilateral, es decir, como instrumento dentro de un sistema coordinado y concertado o como acto de voluntad por la legislación nacional. A reserva de ser retomadas con posterioridad las consideraciones vertidas, creo oportuno dejar hasta aquí los comentarios realizados.

c).-El artículo que a continuación será objeto del presente análisis (5º), representa no solo para las autoridades de ambos Estados contratantes, sino también para los contribuyentes residentes en ellos, un papel muy importante en la vida de las operaciones y actividades comerciales, toda vez que al ser determinada la existencia, realización o despliegue de una actividad empresarial en alguno de los países signatarios, se estará en aptitud de gravar sin limitación alguna los beneficios empresariales (término utilizado por el artículo 7 del presente instrumento internacional, y al que posteriormente me referiré con mayor amplitud) o utilidades obtenidos por el “no residente”; sin embargo, no es óbice agregar que para los efectos de este artículo 5, he creído oportuno tomar en consideración solo aquellas reglas que sirvan de base para comprender y desarrollar con mayor amplitud la materia de los dividendos, no sin antes puntualizar que nuestra legislación nacional guarda gran similitud entre sus disposiciones (artículos 2, 3 y 4 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) y el presente instrumento legal (Convenio); por tanto, los párrafos de este artículo por mi abordados, serán aquéllos que guarden mayor conexión con la materia elegida (dividendos).

Establecimiento Permanente, según el artículo 5 de este Convenio significa: “**un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.**”(párrafo primero)

La expresión "establecimiento permanente" comprende, en especial:

- a) Las sedes de dirección;
- b) Las sucursales;
- c) Las oficinas;
- d) Las fábricas;
- e) Los talleres;

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.(párrafo segundo)

(...)

No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado Contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general, o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad y que, en sus relaciones comerciales o financieras con dicha empresa, no estén unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían generalmente acordadas por agentes independientes.(párrafo séptimo)

El hecho de que una sociedad residente de un Estado Contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado Contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.(párrafo octavo)

c.1).-En cuanto a los comentarios a formular respecto de este artículo, se tienen los siguientes: El Establecimiento permanente, en términos de este Convenio, comprende bajo su sola denominación los siguientes (y diferentes) fenómenos económicos: a) El ejercicio de una actividad en el exterior mediante una serie de medios materiales organizados directamente por el operador económico (establecimiento permanente “material”) y; b)La presencia en un mercado externo sin el ejercicio directo de una actividad, sino por medio de un representante y que se manifiesta a través de modalidades y figuras jurídicas diversas y por ende con un ligamen materia menos intenso (establecimiento permanente “personal”)¹³²

En el primer supuesto (indicado en el inciso a)), “...se ha buscado formular una definición con carácter genérico bajo un mismo denominador común; y en el otro, se han individualizado mediante una ejemplificación positiva y negativa, lógicamente vinculadas, con una serie de hipótesis que al verificarse determinan, o casi, la configuración de un establecimiento permanente.”¹³³

El establecimiento permanente requiere la satisfacción de cuatro elementos para su configuración:

¹³² Lovisoló, Antonio, “El Establecimiento Permanente” en Uckmar, Víctor (coord.), Op. Cit., p.278.

¹³³ Ídem.

a) La existencia de una instalación fija de negocios: Refiriéndose al “espacio geográfico circunscrito en el cual se lleva a cabo la actividad empresarial”, en él quedan incluidos todos los elementos materiales utilizados para la consecución de tal fin (un local, la maquinaria, los aparatos automáticos o simplemente un área como depósito aduanero o un espacio comercial). No es importante el título con el que la empresa tiene la disponibilidad (propiedad, arrendamiento, comodato, etc.), ni el hecho de que tales instalaciones se ubiquen en locales de un empresa distinta, pues el requisito necesario lo constituye la efectiva disponibilidad de la instalación como tal.

b) Su permanencia o estabilidad: Se refiere al aspecto de temporalidad duradera y no esporádica bajo la cual la instalación sea utilizada por parte de la empresa; asimismo, la relación de conexidad entre la instalación y un punto geográfico determinado, no obliga a la fijación material en el suelo (como sería el caso de las exposiciones [onerosas], conciertos musicales, los espectáculos circenses o espectáculos sobre hielo).

La continuidad de la utilización en el tiempo no es requisito indispensable de la estabilidad, pues basta que la instalación sea empleada con una cierta “frecuencia” o “regularidad temporal” para ser considerada como tal (establecimiento permanente).

Por lo tanto, la creación de una instalación para fines netamente temporales, no puede constituir un establecimiento permanente, aun cuando dicho carácter operativo pueda validamente modificarse por la permanencia o prolongación de su estancia y viceversa, cuando una instalación haya sido creada para fines permanentes, tendrá en todo momento el carácter de establecimiento permanente, a pesar de tener una vida corta por el carácter peculiar de la actividad de la empresa o debido a circunstancias especiales.

c) Su conexión con el ejercicio normal de la empresa: Se entiende que al desarrollarse parcial o totalmente una determinada actividad empresarial en un territorio del que no se es residente, la misma debe encontrarse vinculada dentro del marco normal u ordinario de los negocios realizados por el residente en el extranjero que la ejerce, debiendo existir para tal actividad una relación de servicio respecto de los objetivos globales de la empresa.

d) La viabilidad para producir riqueza: Puede ser resumido como aquel requisito connatural de la noción de establecimiento permanente para generar, a través de una actividad empresarial, un ingreso determinado.

En resumen, el uso constante que del concepto “establecimiento permanente” se hace, lleva consigo implícito el objetivo fundamental de gravar todas las utilidades generadas en alguno de los Estados partes por el conjunto de actividades empresariales desplegadas en territorio de alguno de ellos; por consiguiente, es necesario conocer las reglas concertadas bajo las que a una empresa determinada le

serán atribuibles las ganancias o utilidades por las operaciones comerciales realizadas en la demarcación del País no residente.

Especialista de lo anterior, es el artículo 7 del Convenio en tratamiento, quien siendo corolario del argüido 5, desarrolla específicamente en sus seis párrafos los supuestos para la sujeción a gravamen por las utilidades generadas de una empresa del otro Estado contratante (aun cuando en el mismo no se establece, a diferencia de otros artículos, una definición, término o expresión de “Beneficios Empresariales”).

d).-Ahora bien, prescribe el artículo 7 que: **“Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.** Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que sean atribuibles a:

- a) Este establecimiento permanente;
- b) Ventas en este otro Estado de bienes o mercancías de tipo idéntico o similar al de los vendidos a través de este establecimiento permanente

Sin embargo, los beneficios derivados de las ventas descritas en el inciso b) no serán sometidos a imposición en el otro Estado si la empresa demuestra que dichas ventas han sido realizadas por razones distintas a las de obtener un beneficio de este Convenio.”(párrafo primero)

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo 3 del presente artículo, cuando una empresa de un Estado Contratante realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado Contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente los beneficios que éste hubiera podido obtener de ser una empresa distinta e independiente que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.(párrafo segundo)

Para la determinación de los beneficios del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos en los que se haya incurrido para la realización de los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado Contratante en que se encuentre el establecimiento permanente como en otra parte. Sin embargo, no serán deducibles los pagos que efectúe, en su caso, el establecimiento permanente (que no sean los hechos por concepto de reembolso de

gastos efectivos) a la oficina central de la empresa o a alguna de sus otras sucursales, a título de regalías, honorarios o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisión, por servicios concretos prestados o por gestiones hechas o, salvo en el caso de una empresa bancaria, a título de intereses sobre dinero prestado al establecimiento permanente.(párrafo tercero)

No se atribuirá ningún beneficio empresarial a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.(párrafo cuarto)

A efectos de este Convenio, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente incluirán únicamente los beneficios o pérdidas provenientes de los activos o actividades del establecimiento permanente y se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.(párrafo quinto)

Cuando los beneficios empresariales comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las del presente artículo.(párrafo sexto)

d.1).-De primer momento es dable señalar que el principio imperante en materia comercial, indica que las ganancias generadas por una empresa de un Estado, solo pueden sufrir gravamen en aquel donde se es residente; sin embargo, la excepción a esta regla viene dada cuando jurídica y materialmente esa misma empresa, a través de un establecimiento, comienza a ejercer la actividad comercial inherente a su (s) objeto (s) en el otro Estado contratante, es decir, del que no se es residente, pudiéndose por parte de este Estado (asentamiento del establecimiento) someter a imposición las rentas (utilidades) generadas en el mismo, atribuibles a su activo o a su actividad. Reflejo fehaciente de ello se desprende claramente que de la lectura al primer párrafo del presente artículo sea realizado.

Se ha prescrito que el gravamen a las utilidades o ganancias sea el resultado de los activos o las actividades que un no residente lleve acabo en el otro Estado contratante, siempre y cuando sean atribuibles al establecimiento permanente o a las ventas de bienes o mercancías que el residente en el extranjero (no su establecimiento permanente) realice en ese otro territorio (del que no se es residente) de forma personal y directa, en tanto cuanto, tales bienes o mercancías sean idénticas o similares a las que su establecimiento permanente (del residente en el extranjero) enajene en el territorio donde se encuentra asentado (Principio de Fuerza de Atracción). Ahora bien, en este último caso (venta de bienes o mercancías) se establece otra excepción, consistente en no someter a imposición o graven por parte del Estado de asentamiento del establecimiento permanente

(imputables claro esta al propio establecimiento permanente) las rentas obtenidas por parte del residente en el extranjero (quien físicamente como entidad, no se haya en el otro Estado, pues insisto, quien materialmente se haya en ese otro Estado es la unidad jurídica denominada establecimiento permanente, quien a pesar de ser una extensión más del no residente o residente en el extranjero, sin personalidad jurídica propia, a efectos tributarios pueden ser considerados –hipotéticamente-entidades autónomas) cuando se demuestre que a pesar de la venta de bienes en grado idéntico o similar a los enajenados por parte de su establecimiento permanente en el Estado de asentamiento, no ha tenido como finalidad eludir un mayor pago o gravamen sobre las utilidades del establecimiento permanente, sino que debido a razones prácticas, técnicas, etc..., se ha creído viable la opción de enajenar por parte del propio residente en el extranjero, bienes o mercancías que también enajena su establecimiento en el Estado de asentamiento de este último (donde a efectos fiscales y del Convenio tampoco se es residente).

Parecería confuso lo expuesto en el párrafo precedente, sin embargo, ello no es así al tomar en consideración los siguientes puntos: a) La residencia es un factor que vincula a la potestad impositiva de un Estado, todas las rentas generadas en territorio nacional y de fuente de riqueza proveniente del extranjero, con el sujeto residente; b) El establecimiento permanente como unidad jurídica imponible, sin personalidad jurídica ni patrimonio propio y extensión del extranjero, es considerado un no residente que lleva a cabo una actividad en el lugar de su asentamiento; c) Al ser considerado jurídicamente como no residente, las rentas provenientes de fuente de riqueza en el extranjero (es decir fuera del territorio donde esta asentado) quedan exentas de gravamen (excepto cuando en dichas rentas del extranjero se haya tenido una participación tal, que sin ella no hubiese sido posible su generación) y solo serán imponibles, todas aquellas ganancias o utilidades que se generen en el referido territorio de asentamiento; d) El ser considerado el establecimiento permanente no residente del territorio en el que se asienta, lo obliga (mediante el Principio de No-discriminación) a cumplir con las obligaciones legales que la Ley del Impuesto Sobre la Renta prescribe para los residentes de ese territorio en circunstancias iguales (sean personas físicas o colectivas); e) Por tanto, si el establecimiento permanente despliega una actividad empresarial en el territorio donde se asienta, deberá acumular la totalidad de sus ingresos generados en ese territorio, reducirlos con las deducciones autorizadas, disminuir sus pérdidas fiscales de ejercicios anteriores (si es que las hay) **y al resultado fiscal aplicar la Tasa prevista en la Legislación Nacional sin ninguna limitación de las previstas en el Convenio para Evitar la Doble Imposición de que se trata.**

En cuanto a la expresión “Atribuibles”, empleado para determinar los beneficios empresariales gravables de un establecimiento permanente, se utiliza en un sentido muy restringido o estrecho, pues de acuerdo al Diccionario de la Lengua española, tal locución significa “aplicar por conjetura (hechos o cualidades) a alguna persona o cosa; asignar (una cosa) a alguno como de su competencia.” Por lo tanto, no basta, para el sometimiento a gravamen de una renta determinada, que ésta se encuentre “relacionada” o “efectivamente relacionada”, sino que real, jurídica y efectivamente sea imputable la participación del establecimiento permanente en la generación de la riqueza que será gravada. De ahí que el cálculo sobre las utilidades generadas tenga que hacerse con base en la comparativa elaborada entre una empresa residente independiente, que en igualdad de circunstancias durante el año fiscal de que se trate, opere bajo las mismas condiciones; o en otras palabras, serán asignados al establecimiento permanente, todos aquellos ingresos que hubiese podido obtener de haber sido una entidad autónoma de aquella a la que pertenece.

En cuanto a la forma de determinación de las rentas del establecimiento permanente, se han establecido dos métodos: “a) el denominado “separate entity approach” (referido en el párrafo anterior), según el cual el establecimiento permanente, debería ser considerado hipotéticamente una entidad diversa y separada de la de su casa central. Por tanto, el cálculo de la renta atribuible a éste, debería ser contabilizado teniendo en cuenta los costos y beneficios particulares que le son atribuibles, abarcando aquellos relativos a operaciones celebradas con la sede central y; b) el llamado “método de reparto proporcional”, en el cual a los efectos de la determinación de la renta del establecimiento permanente, a dichos establecimientos se le imputaría una fracción –cuota proporcional- de la renta obtenida globalmente por la sede central (para efectuar dicha proporción-renta total/renta del establecimiento permanente-, los criterio de referencia generalmente utilizados son: el volumen de los negocios, el monto de los gastos sostenidos o el valor de la dotación patrimonial).”¹³⁴ Al elegirse cualquiera de los métodos anteriores para la determinación de las rentas imputables y gravables al establecimiento permanente, deberá utilizarse, salvo que hayan motivos fundados para su cambio, alguno de los dos.

El último de los párrafos señalados por este artículo, cobra gran relevancia en el tema que me ocupa (los Dividendos), pues entre los términos “Utilidades”, previsto en el artículo en análisis, y el diverso “Dividendos” contemplado en el artículo 10, se ha prestado a confusión, sin embargo y a pesar de su similitud en la locución, guardan grandes diferencias (a efectos de la aplicación del presente Convenio.)

¹³⁴ Tundo, Francesco, “Las Rentas de Empresa en el Modelo de Convenio de la OCDE” en Uckmar, Victor (coord.), Op. Cit. p. 248

Para estar en aptitud de saber diferenciar entre las utilidades, ganancias o beneficios empresariales atribuibles a un establecimiento permanente y los dividendos (que también son considerados como ganancias o utilidades), es preciso determinar si tales ingresos patrimoniales corresponden de forma directa (atribuibles) a la actividad empresarial desplegada por el residente extranjero a través de la base fija situado en el otro Estado parte, o deriva directamente de la inversión efectuada en una sociedad con la única finalidad de obtener una riqueza sin importar la forma en que aquella la obtenga.

Es decir, en la determinación entre una u otra forma de obtención de la riqueza, y con ello de la tasa o cuota aplicable (a efectos del Convenio), se contienen siempre dos elementos; el uno subjetivo (la intención), el otro objetivo o material (la actividad desplegada); en lo referente a la intención, se puede decir que en cuanto factor psicológico, se traduce en el ánimo del sujeto para buscar, mediante una cierta operación mercantil (sin el carácter de comercial, pues recuérdese que todo acto de comercio tiene el carácter de mercantil pero nunca al contrario) la obtención de una cierta riqueza que incremente tanto su patrimonio como su haber patrimonial. En tanto que lo material u objetivo refiere a la actividad empresarial (o comercial en sentido lato o amplio, y no en el sentido restringido a que se refiere el Código Fiscal de la Federación en su artículo 16) ejercida en un territorio específico, con el ánimo de introducir en esa demarcación los bienes o mercancías que serán comercializados.

De ahí que las rentas provenientes por dividendos o beneficios empresariales sean perfectamente identificables o individualizadas, pues cuando la parte proporcional de donde emanan las utilidades a distribuir **se enlacen directamente con la intención del sujeto de llevar a cabo una determinada actividad empresarial** (aspecto subjetivo y objetivo) y no la de obtener, sea cual fueren los medios empleados o la actividad ejercida (aspecto subjetivo con carácter negativo de no desplegar una actividad comercial), una ganancia patrimonial, se estará en presencia de los llamados beneficios empresariales y no de los dividendos.

Por tanto, puede suscitarse el hecho que a una persona (física o colectiva) residente de un Estado contratante, le sean gravados los ingresos procedentes del lugar donde se tiene un establecimiento permanente (situado en el otro Estado contratante) como beneficios empresariales o bien, gravarlos como dividendos y aplicar en su caso, los beneficios de limitación en la fuente; ello es así, toda vez que el residente en el extranjero puede desarrollar de forma personal en el país de asentamiento de su establecimiento permanente, actividades empresariales que solo a él le competan (como lo sería por ejemplo la venta de acciones, transferencia de tecnología, renta de inmobiliario, etc..) o bien, obtener proporcionalmente utilidades relacionadas directamente con el ejercicio de la actividad empresarial atribuibles al establecimiento permanente.

Asimismo, respecto de este artículo 7, a efectos impositivos, cabe agregar dos comentarios más: a) La fórmula para obtener la base gravable y con ello el impuesto a cubrir por parte del extranjero que realiza en territorio nacional una actividad empresarial, se rige por la legislación interna de cada uno de los Estados Contratantes (en el caso concreto de México, conforme a los Títulos II o IV de la LISR, según corresponda, en correlación con el diverso Título V) y; b) Para atribuir las rentas a un establecimiento permanente, se requiere previamente el conocimiento cierto de la presencia real, material y jurídica de una instalación fija de negocios donde se desarrolle total o parcialmente la actividad empresarial, sea de constitución originaria o a efectos del Convenio (México-Estados Unidos); en la primer hipótesis (establecimiento de origen), se tendrá que atender a las disposiciones contenidas en los artículos 250 y 251 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, en relación con los diversos 17, fracción I, y 17-A, incisos a) y c) de la Ley de Inversión Extranjera, mismos que con posterioridad serán retomados; mientras que en el segundo supuesto, se estará a la regla de conflicto que otorgue la residencia en favor de alguno de ellos (por lo regular y en los convenios donde se estipula este tipo de solución, se concede la residencia en favor del Estado donde se ubique la sede de dirección efectiva).

En el caso concreto del Convenio entre nuestro país y el del vecino del norte, se ha preferido excluir de los beneficios de la norma internacional en comento, a las sociedades cuya presencia física en ambos Estados Contratantes, a efectos jurídico-tributarios, de cómo resultado una doble residencia; trayendo ello consigo, la consideración impositiva en cada Estado, de gravar las utilidades en ellos generadas de acuerdo a las reglas que al efecto se prevén para los establecimientos permanentes (no residentes).

Por último, en tratándose de la distribución de utilidades o dividendos provenientes de territorio nacional por parte de un establecimiento permanente aquí situado, es el artículo 193 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta quien establece los lineamientos para el cálculo en el pago del impuesto respectivo; tal numeral, en razón de trascender en el presente asunto, a continuación se transcribe:

Artículo 193.

En los ingresos por dividendos o utilidades y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considerara que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando la persona que los distribuya resida en el país.

Se considera dividendo o utilidad distribuido por personas morales:

- I. **Las utilidades en efectivo o en bienes que envíen los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento permanente de ésta en el extranjero, que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta o de la cuenta de remesas de capital del residente en el extranjero, respectivamente.** En este caso, el establecimiento permanente deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa del primer párrafo del artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con

el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto sobre la renta que se debe adicionar a los dividendos o utilidades distribuidos, se multiplicará el monto de dichas utilidades o remesas por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 10 de la citada Ley.

En otras palabras, al ser el establecimiento permanente equiparado a una sociedad residente en territorio nacional en ejercicio de alguna actividad empresarial idéntica o similar (No discriminación), se le aplica por analogía, tanto la obligación de acumular la totalidad de ingresos a él atribuibles, como la facultad de disminuir las deducciones autorizadas y, en su caso, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, aplicando al resultado, la tasa establecida en el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; y al remanente o utilidad neta a distribuir, se le aplicará la fórmula referida en el párrafo anterior, y no así la cuota reducida en el Convenio contenida; apreciándose nítidamente la diferencia entre una sociedad no residente con establecimiento permanente, y un no residente con fuente de riqueza en territorio nacional.

2) Remisión a la legislación interna de México para la correcta aplicación del artículo 10 del Convenio en materia de dividendos.

A partir de los párrafos siguientes, centraré mi atención y estudio no en la continuación de los artículos que hablan específicamente de la distribución de los dividendos de una sociedad residente de uno de los Estados contratantes a un residente del otro Estado, su imposición y posible acreditación en el Estado de residencia por parte del perceptor, sino en la legislación interna de nuestro país referente a las sociedades mercantiles (y particularmente-claro esta-sobre los dividendos); pues considero oportuno, en esta línea genérica sobre disposiciones normativas, utilizar los términos y expresiones del marco jurídico nacional Mexicano que más adelante serán requeridos para la aplicación del artículo 10 del Convenio México- Estados Unidos.

2.1).-Comenzaré por describir la definición de la locución “empresa”. De conformidad con el Diccionario de la Real Academia Española¹³⁵, proviene del latín “imprehensa”, que quiere decir “cogida o tomada”, desprendiéndose de la misma dos acepciones que pueden ser aplicadas al concepto jurídico:

- i) “Casa o sociedad mercantil o industrial fundada para emprender o llevar a cabo negocios o proyectos de importancia.”
- ii) “Obra o diseño llevado a efecto, en especial cuando en él intervienen varias personas.”

¹³⁵ Diccionario de la Lengua Española, “Real Academia Española”, 2ª ed., España 1994, p. 960.

El término “empresa” -de acuerdo a la opinión del que suscribe- puede ser entendida como “toda organización de bienes, capital y personas para el despliegue de una actividad (empresarial o no), mediante la producción o distribución de satisfactores (bienes y/o servicios) ofertados al público en general con el ánimo de lucro o de especulación comercial y tomando siempre de manera directa los riesgos que ello conlleva.”

Para el maestro Jorge Barrera Graf¹³⁶ la empresa o negociación mercantil, “...es una figura de índole económica, cuya naturaleza escapa al derecho: su carácter complejo y proteico, la presencia en ella de elementos dispares, distintos entre sí, personales unos, objetivos o patrimoniales otros, hace de la empresa una institución imposible de definir desde el punto de vista jurídico.”

Diversidad de autores, así como nuestra legislación doméstica, han tratado de dar una explicación racional sobre esta figura económica; de entre alguno de estos teóricos del derecho mercantil destaca el ya citado maestro Barrera Graf, quien conceptualiza a la empresa o negociación mercantil como “...una figura esencial del nuevo derecho mercantil, que consiste en el conjunto de personas y cosas organizadas por el titular, con el único fin de realizar una actividad onerosa, generalmente lucrativa de producción de bienes o servicios destinados al mercado.”

Para el maestro Vázquez del Mercado, la negociación mercantil “...es el conjunto de cosas y derechos combinados, para obtener u ofrecer al público bienes y servicios sistemáticamente y con el propósito de lucro.” De este concepto se obtienen los siguientes elementos¹³⁷:

- a) Organización de los factores de la producción o ejercicio de la actividad económica.- la actividad del empresario debe ser de carácter económico, es decir, una actividad dirigida a la creación de más riqueza
- b) Un fin de producción o de cambio de bienes y servicios.- no basta la actividad económica, sino que el ejercicio de ésta, debe tener como objetivo, la producción o el cambio de bienes y servicios. De acuerdo con lo anterior, se puede considerar como bienes y servicios, en sentido de la ley, y con exclusión de la profesión intelectual, todos aquellos que formen objeto de una actividad económica, dirigida a la creación de la riqueza, especializada y profesional, que se ofrece a través de organismos económicos creados para ese fin.

¹³⁶ Barrera Graf, Jorge, “Instituciones de Derecho Mercantil”, Editorial Porrúa, México, 1991, p. 350

¹³⁷ Tomado de los apuntes en clase de la materia “Derecho Empresarial” del Maestro Medina González, ciclo escolar 2003-2, en Facultad de Derecho de la UNAM.

- c) Riesgo en el proceso de organización que incumbe al titular de la empresa.- se habla de riesgo de la empresa, en el sentido de que cumple la actividad de empresario, la persona física o colectiva que organiza y opera la empresa, es decir, aquella bajo cuyo nombre se ejercita y afronta el riesgo patrimonial. Por eso, el ejercicio profesional de la actividad económica, para los fines de la producción o del cambio de bienes y servicios, debe realizarse a nombre del titular del patrimonio, a fin de que éste adquiera la calidad de empresario, que como tal, tendrá una responsabilidad predominantemente patrimonial.

Por su parte, la legislación de nuestro país (aunque insuficiente y dispersa) da algunos conceptos de este figura económica:

La Ley Federal del Trabajo en su artículo 16 indica que para los efectos de las normas del trabajo, se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, y por establecimiento la unidad técnica que como sucursal, agencia u otra forma semejante, sea parte integrante y contribuya a la realización de los fines de la empresa.

Ahora bien, es menester agregar que el empresario como elemento necesario e indispensable en la vida y existencia de la empresa, es el titular de la personalidad jurídica y patrimonio, con independencia de ser o no el propietario de todos o algunos de los bienes de la empresa, considerados individualmente, o de todo el conjunto de ellos.

En relación con todo ello, el maestro Vázquez del Mercado¹³⁸ argumenta que “...el concepto de empresa se obtiene indirectamente utilizándose el concepto de empresario (...), aun cuando sabemos que no es posible dar una definición jurídica de ninguno de estos elementos, el empresario puede ser una persona física o moral que ejercita una actividad económica organizada para los fines de la producción o cambio de bienes o servicios para el mercado en general, mientras que la empresa no es sino el resultado del ejercicio de esa actividad profesional del empresario. De ahí que así considerada la empresa se presenta como una combinación, o mejor dicho, como una organización de elementos personales y reales que operan en función de un resultado económico y se utilizan con fines especulativos por una persona, la que precisamente asume el nombre de empresario, y que, como creación de su actividad organizadora y como fruto de su idea, la empresa queda necesariamente ligada a la persona del empresario.”

¹³⁸ Vázquez del Mercado, Oscar en Medina González, Idem. p. 14

El empresario puede serlo una persona física o una colectiva, en este último caso de derecho privado (sociedades mercantiles o fundaciones); de derecho público (organismos descentralizados como la CFE o PEMEX); de derecho mercantil público (como las sociedades nacionales de crédito, eje. Banobras, Bancomext), o como sociedades mixtas con participación Estatal.

En el caso del empresario individual (persona física), quien generalmente es el dueño de la empresa, concreta y ejecuta la actividad de gestión y de representación de la misma; no existiendo, en consecuencia, una separación entre los bienes y derechos pertenecientes a dicho individuo y el patrimonio de su negociación; por tanto, deberá responder de las deudas o cargas, independientemente de que resulten o no, adquiridas por el desarrollo de la actividad empresarial.

Pero cuando el empresario sea una entidad jurídica, individual o grupal, existe un patrimonio afectado al cumplimiento de las obligaciones contraídas, distinto de aquél al de las personas que la conforman (sea físicas u otras entidades jurídicas); por tanto, al ser la persona colectiva una entidad distinta de aquellos que la conforman, (por lo general y mejor visto en las sociedades capitalistas e intermedias) se diferencian claramente entre uno y otro (u otros) conjunto de bienes (patrimonio) como unidad para desinteresar.

El empresario individual (persona física), asume la calidad de empresario comerciante por el ejercicio efectivo de la empresa, pudiendo solo organizar y explotar o ser titular, de empresas privadas; en cambio para el empresario colectivo, el otorgamiento de la calidad de empresario-comerciante es formal, de tal manera que cuando se trata de empresas privadas, adquiere ese carácter desde el momento de su constitución, por el solo hecho de organizarse en alguno de los tipos de sociedades mercantiles previstos.

En lo relativo al ámbito impositivo, es el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 16, quien concede u otorga a cierto tipo de actividades el carácter de empresarial; tales como las comerciales, industriales, agrícolas, silvícolas, ganaderas, y pesqueras, teniendo el status de empresa (aunque técnicamente el legislador confundió los términos de empresa con el de empresario) a la entidad que ejerza en territorio nacional cualquiera de las actividades descritas.

Por no ser de interés para esta tesis el efectuar un estudio a profundidad sobre el tema de la empresa, considero oportuno dejar hasta aquí todo lo relacionado con tal figura económica, pues para los efectos del presente epígrafe, lo antes expuesto es suficiente para entender todo lo relacionado con el punto que me interesa.

2.1.1).-Para adentrarme un poco más en la materia de los dividendos, es inconcuso soslayar que en el caso de las personas colectivas de derecho privado, lo pueden ser, de acuerdo a lo prescrito por los artículos 25, fracciones III y V, y 2736, ambos del Código Civil Federal, las sociedades civiles, las mercantiles, las cooperativas, las mutualistas y aquellas de nacionalidad extranjeras. **En cuanto a las sociedades mercantiles** de derecho privado, tanto nacionales como extranjeras, encuentran su regulación en la Ley General de Sociedades Mercantiles (específicamente en los artículos 1° a 5°, 250 y 251) y en la Ley de Inversión Extranjera (artículos 17, fracción I y 17-A incisos a) y c)).

Ahora bien, concibo a la sociedad “como el conjunto de dos o más personas que se reúnen de manera permanente para la realización de un fin común lícito, aportando bienes o trabajo, para la formación de una persona distinta a las de los contratantes.”

En cambio los Lics. José García López y Alejandro Rosillo Martínez¹³⁹ la entiende como “...aquella agrupación de personas (socios), duradera, la cual se organiza para aportar bienes o servicios destinados a la realización de un fin común, y que la ley atribuye personalidad jurídica propia, diferente a la de sus socios.”

Por su parte, el maestro Joaquín Garrigues¹⁴⁰ señala que la sociedad como asociación “...es toda unión voluntaria, duradera y organizada de personas que ponen en común sus fuerzas para conseguir un fin determinado.”

En nuestro país, las sociedades tendrán el carácter de civiles o mercantiles, según su forma de constitución o el objeto al que pretendan dedicar o dirigir su actividad. Para lo anterior, será pertinente atender a dos criterios, el uno objetivo o material, y el otro formal.

El primero de los criterios se refiere a las actividades y finalidades concretas y reales que son perseguidas por la sociedad. Si tales actividades tienen como objetivo la especulación comercial y el ánimo de lucro será una sociedad mercantil, pero si solo busca la especulación comercial será una sociedad civil.

El segundo de ellos se refiere a la forma misma de constitución de la sociedad, aún cuando su objetivo o finalidad diste de ella; es decir, que si una sociedad se constituye formalmente como mercantil y su actividad es de carácter civil, su regulación estará dada por la ley mercantil (Ley General de Sociedades Mercantiles) y viceversa; sin embargo, en este último caso (sociedad civil con

¹³⁹ García López, José y Rosillo Martínez, Alejandro, “Curso de Derecho Mercantil”, Editorial Porrúa, México, 2003, p. 246.

¹⁴⁰ Garrigues, Joaquín, citado por García López, José y Rosillo Martínez, Alejandro, p. 246

actividad mercantil) podrá resolverse en atención de los artículos 3, fracción I y 75 del Código de Comercio.

En cuanto a las sociedades mercantiles, las mismas pueden constituirse en cualquiera de las formas que al efecto establece el artículo 1º, de la ley a estudio (LGSM), que a la letra reza lo siguiente:

Esta Ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- I.- Sociedad en nombre colectivo;
- II.- Sociedad en comandita simple;
- III.- Sociedad de responsabilidad limitada;
- IV.- Sociedad anónima;
- V.- Sociedad en comandita por acciones, y
- VI.- Sociedad cooperativa

Cualquiera de las sociedades a que se refieren las fracciones I a V de este artículo podrán constituirse como sociedad de capital variable, observándose entonces las disposiciones del Capítulo VIII de la Ley en comento (LGSM).

Las sociedades mercantiles, en cuanto a sus características particulares, han sido clasificadas por la doctrina en:

Sociedades personalistas.- Se basa en la consideración a la calidad individual de los socios o personas que la forman.

Sociedades capitalistas.- Se basa en la consideración hecha al monto de las aportaciones que realizan los socios y no a su calidad individual.

Sociedades de responsabilidad ilimitada.- Cuando se habla de responsabilidad limitada o ilimitada, se esta haciendo referencia al nivel de responsabilidad adquirido con relación a las obligaciones sociales. Es decir, que en este tipo de sociedad, tanto el patrimonio de los socios como el de la sociedad se encuentra afectado al cumplimiento de las deudas contraídas por la misma.

Sociedades de responsabilidad limitada.- Los socios responden hasta el monto de sus aportaciones realizadas a la sociedad, no existiendo la posibilidad de extender en forma alguna la responsabilidad de la entidad colectiva al patrimonio del inversionista (socio o accionista).

Sociedades de responsabilidad mixta.- Se mezclan las características de las anteriores, es decir, existen socios que responden de forma ilimitada y otros que solo lo hacen hasta el monto de sus aportaciones.

Sociedades regulares.- Son aquellas cuya constitución se ha formalizado mediante escritura pública e inscrito en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio.

Sociedades irregulares.-Son aquellas cuya constitución no se ha formalizado mediante escritura pública e inscrito en el registro, sin embargo, la realización de actos de comercio frente a terceros no las exime de responsabilidad alguna, pues por mandato legal gozaran ya de personalidad jurídica, y por tanto, el de asumir la responsabilidad contraída

De conformidad con la legislación vigente en nuestro Estado Nacional, las sociedades mercantiles constituidas en cualquiera de las formas mencionadas en el artículo 1° de la ley en comento, tendrán personalidad jurídica distinta a la de los socios o accionistas, corrobora este criterio, el diverso artículo 2 de la ley de mérito al establece que: **“Las sociedades mercantiles inscritas en el Registro Público del Comercio tienen personalidad jurídica distinta de la de los socios”**

Teniendo en consideración que en la legislación doméstica de nuestro país se otorga la calidad de persona a una sociedad y con ello la personalidad jurídica, los atributos de la misma le son inherentes. Refiérelos a continuación:

Nombre de las sociedades: en las personas colectivas se expresa mediante la razón o la denominación social.

Razón social.- se encuentra formada por nombres o apellidos de uno o varios socios, “pues mediante ella se anuncia al público la personalidad de todos los que responden ilimitadamente y que por lo tanto, son la base del crédito social.”¹⁴¹ En las sociedades en nombre colectivo y en comandita simple el nombre deberá ostentar una razón social.

Denominación Social.- “se encuentra formada con palabras que hacen referencia al objeto social, o con expresiones de fantasía.”¹⁴²

Domicilio Social.- Es el lugar seleccionado por los socios para el cumplimiento de las obligaciones y ejercicio de los derechos propios de la sociedad.

Nacionalidad.- Sobre este atributo, en su carácter de criterio para la sujeción fiscal de un Estado determinado, resta decir que la legislación aplicable de que habla el

¹⁴¹ Rodríguez Rodríguez, Joaquín, “Tratado de Sociedades Mercantiles”, Editorial Porrúa, 7ª ed., México, 2001, p. 182

¹⁴² García López, José y Rosillo Martínez, Alejandro, Op. Cit. p. 263

artículo 8 de la Ley de Nacionalidad al señalar que: **“Son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes mexicanas(criterio formal) y tengan en el territorio nacional su domicilio legal(criterio material)”** es la que en este momento se estudia, es decir, la LGSM. Ahora bien, de acuerdo al precepto transcrito, y aplicado a contrariu sensu, una sociedad extranjera será aquella que se constituya de conformidad con las leyes de su país o haya establecido en el mismo su domicilio legal, reconociéndosele, en el momento (y una vez cumplidos los requisitos que al efecto exige la Ley de Inversión Extranjera) de llevar a cabo operaciones comerciales o mercantiles dentro de nuestro país, personalidad jurídica para todos los efectos legales a que haya lugar.

Las sociedades extranjeras, debidamente inscritas en el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras y en el Registro Público de la Propiedad y del Comercio, (previa autorización de la Secretaría de Economía, al mediar la exhibición en copia auténtica del contrato social y un certificado expedido por el representante diplomático o consular establecido en territorio nacional en donde se acredite haber sido constituida conforme a las leyes de su país y estar autorizada para ejercer el comercio), podrán realizar de forma habitual en territorio nacional, sea a través de una sociedad o de una sucursal, actos de comercio; asimismo, se les faculta a efectuar -salvo en el caso de las materias expresamente reservadas a las personas de origen mexicano o en porcentajes limitados- inversiones en el capital de sociedades constituidas bajo el Derecho territorial de nuestro país. Deberá -para estos efectos- entenderse por inversión extranjera:

- a) La participación de inversionistas extranjeros, en cualquier proporción, en el capital social de sociedades mexicanas;
- b) La realizada por sociedades mexicanas con mayoría de capital extranjero; y
- c) La participación de inversionistas extranjeros en las actividades y actos contemplados por esta Ley.

En cuanto a la inversión extranjera, esta podrá efectuarse hasta en un cien por ciento en el capital social de la (s) sociedad (es) mexicana(s) (salvo aquellos casos que expresamente prohíbe tanto la Constitución General de la República en su artículo 28, párrafo cuarto, como en La Ley de Inversión Extranjera en sus artículos 5 y 6), ubicándose entonces (la sociedad participada totalmente) en lo que se ha denominado “sociedad filial”; o dentro de los límites fijados en porcentajes específicos para determinadas áreas y actividades económicas o comerciales desarrolladas en nuestro país (tal y como lo prescribe el artículo 8 de la citada Ley de Inversión Extranjera, al señalar los supuestos de participación condicionada, no siendo posible rebasar los límites fijados ni directamente, a través de fideicomiso, convenio, pactos sociales o estatutarios, esquemas de piramidación, o cualquier otro mecanismo que otorgue control o una participación mayor a la establecida); o en su defecto, vía la inversión neutra, en donde se sujeta la actividad económica

que se pretende realizar en límites máximos, a la sola adquisición de derechos patrimoniales, o excepcionalmente, de derechos corporativos limitados; teniéndose como característica primordial en este último caso, el de no computar el porcentaje de inversión extranjera en el capital social de las sociedades mexicanas.

En lo que respecta a las sociedades extranjeras actuando en territorio nacional, es viable considerar algunas cuestiones más en adición a las antes vertidas.

Las empresas extranjeras pueden actuar como tales, es decir en su carácter de no residente, dentro del espacio geográfico nacional mexicano a través de una sucursal, agencia de representación, etc., conocidas también con el nombre de “establecimientos permanentes”¹⁴³, o por conducto de una oficina de representación sin ingresos, “con la finalidad de proporcionar servicios informativos y de asesoría sobre las actividades productos o servicios que presta su matriz en el exterior, requiriendo para su funcionamiento y establecimiento en territorio nacional, autorización de la Secretaria de Economía, exceptuándolas de inscripción, pues solo deberán tramitar su alta (en ceros) ante la Secretaria de Hacienda y Crédito Público”¹⁴⁴

En relación con la personalidad jurídica de los no residentes (sociedades extranjeras actuando como tales y no de los establecimientos permanentes, pues recuérdese que éstos no poseen una personalidad jurídica ni un patrimonio independiente del de su “casa central”), su capacidad y funcionamiento, háyanse reglamentados primordialmente por tres artículos de tres leyes diversas; el primero contenido en el Código Civil Federal, al establecer en su numeral 2736 que “La existencia, capacidad para ser titular de derechos y obligaciones, funcionamiento, transformación, disolución, liquidación y fusión de las personas morales extranjeras de naturaleza privada se regirán por el derecho de su constitución, entendiéndose por tal, aquél del estado en que se cumplan los requisitos de forma y fondo requeridos para la creación de dichas personas.”; el segundo, por el artículo 15 del Código de Comercio, quien prescribe que “Las Sociedades legalmente constituidas en el extranjero que se establezcan en la República, o tengan en ella alguna agencia ó sucursal, podrán ejercer el comercio, sujetándose a las prescripciones especiales de este Código en todo cuanto concierna a la creación de sus establecimientos dentro del territorio nacional, a sus operaciones mercantiles y a la jurisdicción de los tribunales de la Nación.” y; por el diverso 250 de la Ley General de Sociedades Mercantiles al establecer que: “En cuanto a la capacidad de las sociedades extranjeras, esta no podrá exceder a la que le otorgue el derecho conforme al cual se constituyó.”

a) Requisitos Legales para la constitución de las sociedades

Una vez expuestos los aspectos generales de las sociedades extranjeras que desean y actúan en territorio nacional, toca el turno examinar la regulación jurídica a las sociedades mexicanas, las cuales, previo a su funcionamiento, requieren:

¹⁴³ Tales unidades económicas ya han sido abordadas con antelación, Véase Infra, apartado 4.4. “Establecimiento Permanente”

¹⁴⁴ García López, José y Rosillo Martínez, Alejandro, Op. Cit. p. 527

- a) Permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores para su constitución, insertándose en los estatutos de la sociedad que se constituya, la cláusula de exclusión de extranjeros o el convenio previsto en la fracción I, del artículo 27 Constitucional.
- b) Permiso de la Secretaría de Relaciones Exteriores para que las sociedades constituidas cambien su denominación o razón social.
- c) Que toda solicitud de permiso a que se refieren los dos incisos anteriores, deba ser resuelta por la Propia Secretaría (SRE) dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de su presentación. Concluido dicho plazo sin que se emita resolución, se entenderá aprobada la solicitud respectiva.

Una vez cubiertas las formalidades anteriores, el o los solicitantes deberán cumplimentar los requisitos legales para la constitución de cualquier sociedad mercantil de nacionalidad mexicana, consistentes en:

- a) Constituirse ante notario, es decir, levantar la escritura constitutiva de conformidad con lo establecido por el artículo 6 de la LGSM, la cual deberá contener -entre otros- la manera de hacer la distribución de las utilidades y pérdidas entre los miembros de la sociedad; y en la misma forma, se harán constar con sus modificaciones.

Cabe destacar que de las fracciones I a VII del artículo 6 (mismo que se tiene por aquí reproducido como si a la letra se insertase) se contiene el denominado contrato social, y en las restantes los llamados estatutos.

En relación con el contrato social y la escritura constitutiva existen diferencias; una de las principales es que en el caso concreto de esta última, solo se le identifica como “el instrumento público asentado en el protocolo del notario que contiene el contrato social y los estatutos.”

b).-En lo relativo al **capital social**, se puede señalar que el mismo es el conjunto de las aportaciones en numerario o especie que los socios destinan o afectan a la sociedad para emprender las actividades empresariales a que está destinado el objeto social del ente colectivo. En un primer momento (fundación), el capital y el patrimonio se encuentran fusionados, si embargo, al inicio de las actividades propias de la sociedad cada uno se va diferenciando; el capital puede ser clasificado en:

- a) Inicial o fundacional: es el porcentaje mínimo legal requerido para la constitución de cualquier sociedad que así le sea requerido.
- b) Capital suscrito: es el monto total de las aportaciones a realizar por parte de los socios.

- c) Capital exhibido: es la cantidad efectivamente pagada por parte de los socios en relación con las cantidades que legalmente se comprometieron a efectuar.

Por su parte, las aportaciones (en numerario, bienes muebles, inmuebles e intangibles) constituyen el capital social que los socios se comprometen a integrar como prenda tácita para desinteresar acreedores, y que se traducen en acciones o partes sociales según sea el caso

En relación con el fondo de reserva, cabe decir que este se forma con el objetivo de resarcir pérdidas del capital social, pudiéndolo hacer hasta el monto disminuido. De conformidad con el artículo 20 de la LGSM tal fondo deberá estar a lo prescrito por lo siguiente:

- a) De las utilidades netas de toda sociedad, deberá separarse anualmente el cinco por ciento, como mínimo, para formar el fondo de reserva, hasta que importe la quinta parte del capital social.
- b) El fondo de reserva deberá ser reconstituido de la misma manera cuando disminuya por cualquier motivo.

Ahora bien, avanzando en el estudio de los atributos de la personalidad, es indefectible abordar tanto a la capacidad jurídica como al patrimonio, entendiendo al primero de ellos como “la aptitud de ser sujeto de derechos y obligaciones en el ámbito jurídico, que se adquiere desde el acto de su constitución, y se ejerce en todo momento por uno (administrador único) o varios (consejo de administración) individuos, personas físicas, como representantes de la voluntad del ente colectivo, para realizar cualquier operación inherente al objeto de la sociedad, salvo lo que expresamente determine la Ley y/o el Contrato Social.”

En cuanto al patrimonio se refiere, este se identifica como “el conjunto de bienes, derechos y obligaciones susceptibles de valoración económica y que giran en torno a una persona determinada como universalidad jurídica. Tanto los bienes como los derechos, conforman el activo, en cambio las obligaciones o cargas sociales, el pasivo.”

El patrimonio y el capital social son muy importantes en la formación de una entidad colectiva y aun cuando en un primer momento pueden ser confundidas, se debe tener presente que ambos son conceptos distintos.

En las sociedades, a diferencia de lo que sucede con las personas físicas, existe al momento de su nacimiento o constitución, la obligación ineludible de integrar un capital social, conceptualizado como “aquella parte cuasi-estática del patrimonio de

la sociedad en donde quedan insertas las aportaciones de los socios o accionistas mediante la entrega de bienes o numerario para cumplir con el objeto social.”

Entre el patrimonio y capital social, existen diferencias que vale la pena subrayar:

1.-El patrimonio, como universalidad jurídica y atributo de la sociedad, esta compuesto por bienes y derechos (activos) así como por obligaciones (pasivos).

2.-El capital social, como parte inherente al Patrimonio, se conforma de todas y cada una de las aportaciones (en bienes o dinero) que los socios o accionistas suscriben y desembolsan al momento de su constitución y en cualquier otra etapa posterior.

3.-El patrimonio, mediante actos volitivos de la sociedad propios de su función, se verá incrementado durante toda la vida en que se encuentre en operación.

4.-El capital social, en cambio, se incrementará solo cuando medie una alteración en el monto de las aportaciones, la aceptación de nuevos socios, o se modifique de alguna otra forma; es decir, que el capital social permanece estático mientras no se realice por un acto volitivo de los socios en cualesquiera de los supuestos anteriores.

5.-El capital social conforma el monto total de las aportaciones a la sociedad, representado mediante acciones o partes sociales en una cantidad igual en proporción a lo suscrito y desembolsado, quedando en copropiedad para todos los socios o accionistas la unidad de dicho capital.

6.- Al ser la sociedad propietaria del patrimonio social, y los socios o accionistas titulares de un derecho de crédito sobre el capital, no existe posibilidad de compensación entre acreedores y deudores unos de otros.

En resumen, “el patrimonio social es la totalidad de los valores patrimoniales reales de la sociedad en un momento determinado, mientras que el capital social es la cifra constitutiva con que la sociedad nace, que le acompaña durante toda la vida, es decir, que el capital social como cifra aritmética expresa la suma total de las aportaciones de los socios.”¹⁴⁵

Inicialmente, el capital nominal debe de representar aritméticamente el importe de la suma de valores que constituye el patrimonio social. De ahí que el capital fundacional represente el patrimonio neto de la sociedad en el momento de su constitución.¹⁴⁶

¹⁴⁵ Gierke, J. Citado por Rodríguez Rodríguez Joaquín, Op. Cit. p. 228

¹⁴⁶ Idem

En el momento de constitución de la sociedad, el capital social puede ser mayor al del patrimonio, ello debido al lanzamiento de las acciones al mercado a un precio inferior a su valor nominal (situación prohibida por el Art. 115 de la LGSM), siendo jurídicamente posible tal situación en el caso de la intervención de casas de bolsa que cobren una comisión sobre el importe de las acciones por su mediación,

El capital social podrá ser mayor al patrimonio, durante la marcha de la sociedad, como consecuencia de las pérdidas sufridas por la misma, y menor en el caso contrario, es decir, cuando la empresa vea aumentada sus reservas, el valor de sus propiedades, etc.

Por otra parte, y en cuanto al status del socio se refiere, el mismo surge como efecto producido del contrato social, generando los siguientes derechos:

- a) Por su origen. Pueden ser derechos legales cuando provengan de una prescripción jurídica (derecho de participación en las utilidades), o convencionales, cuando sean resultado del acuerdo de voluntades entre las partes y debidamente plasmadas en los estatutos (la percepción de dividendos preferentes)
- b) Por su titularidad. Pueden ser derechos comunes cuando pertenecen a todos y cada uno de los socios, o privilegiados, cuando solo corresponden a uno de ellos en particular.
- c) Por su contenido. Pueden ser derechos patrimoniales aquellos cuyo ejercicio se traduce en un beneficio económico para el socio, o de consecución, entendidos como una garantía de los socios, refiriéndose a la participación del socio en la organización de la sociedad (derecho de voto).
- d) Por su carácter. Pueden ser derechos modificables los que se pueden modificar o suprimir por acuerdo de la asamblea de socios, o inmodificables los que no pueden alterarse o suprimirse por la asamblea.

c).-En cuanto a los derechos patrimoniales se refiere, es menester llevar a cabo una clasificación de las facultades que los mismos generan; en esa tesitura se pueden mencionar los siguientes:

Los derechos patrimoniales otorgan la facultad de:

- a) **Transmitir la calidad de socio.** Entendida como el poder de disposición para la transmisión de su calidad de miembro del ente colectivo mediante la retribución de una contraprestación económica. Tanto en las sociedades de personas como en las de capital se siguen principios diversos para la transmisión, pues en las primeras la cesión es contraria a la naturaleza misma de la persona jurídica, por ser intuitu personae, pues las cualidades de la entidad colectiva descansan en la de sus socios.

b) **Participar en los beneficios.** Es la inclusión de que los socios gozan en la distribución de las ganancias obtenidas por la sociedad. Es en la escritura constitutiva donde de manera específica se establecen las bases sobre las cuales se llevará a cabo el reparto de utilidades, y a falta de ellas, es el artículo 16 (LGSM) quien suple la voluntad de los interesados al señalar que: En el reparto de las ganancias o pérdidas se observarán, salvo pacto en contrario, las reglas siguientes: I.-La distribución de las ganancias o pérdidas entre los socios capitalistas se hará en proporción a sus aportaciones; II.- Al socio industrial corresponderá la mitad de las ganancias, y si fueren varios, esa mitad se dividirá entre ellos por igual, y; III.- El socio o socios industriales no reportarán las pérdidas.”

Ahora bien, previa a la distribución de dividendos efectuada por la sociedad a sus socios o accionistas, se requiere el cumplimiento exacto de las condiciones prescritas en los artículos 18, 19 y 20 de la LGSM que señalan:

- i) La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen (utilidades reales).
- ii) Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social (subsanción de pérdidas anteriores).
- iii) Si hubiere pérdida del capital social, éste deberá ser reintegrado o reducido antes de hacerse repartición o asignación de utilidades. (integridad en el capital social). En cuanto a la disminución del capital social éste se puede completar a través del fondo de reserva o mediante nuevas aportaciones de los socios, o realizar una disminución del capital establecido en la escritura constitutiva, dando cumplimiento a los requisitos establecidos.
- iv) Deberá crearse un fondo de reserva mediante la separación del 5% como mínimo de las utilidades netas de la sociedad hasta el importe de la quinta parte del capital social.

Cualquier estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores, podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de lo anteriormente mencionado, contra las personas que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otros mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y repartos.

c) **Reembolso de las participaciones.** Se habla de reembolso cuando el socio es reintegrado en el numerario o en los bienes o derechos que aportó al capital social, dándose cuatro casos a saber:

- i) Por la reducción del capital social de la persona jurídica a través del reembolso de las aportaciones hechas por los socios.
 - ii) Por la amortización de las partes sociales o de las acciones con utilidades repartibles.
 - iii) Por separación del socio en ejercicio de ese derecho.
 - iv) Por retiro de las aportaciones en ejercicio de ese derecho.
- d) **Participar de una cuota en la liquidación.** “Una vez disuelta la sociedad, y pagadas las deudas sociales, los socios tienen derecho a que se reparta entre ellos, en la proporción establecida en la escritura constitutiva, y en su defecto, en proporción a las sumas con que hubieran contribuido a integrar el capital social, el remanente que quedare después de repartidas las utilidades que hubiere arrojado el balance de liquidación. Si, por el contrario, el balance de liquidación cerrara con pérdidas, estas se deducirían del haber de cada socio en la misma proporción, salvo pacto en contrario, en que habrían de repartirse las utilidades.”¹⁴⁷

Como en todo acto jurídico, las obligaciones de los socios se encuentran presentes, pudiendo responderse de la forma siguiente:

En cuanto a la responsabilidad que los socios tendrán, esta podrá ser:

- a) Limitada. Cuando los socios responden de las deudas de la sociedad hasta el monto de su aportación.
- b) Ilimitada. Cuando los socios responden de las deudas sociales con su propio patrimonio, independientemente de su aportación.
- c) Subsidiaria. Cuando los acreedores sociales solamente pueden cobrar su deuda a los socios, después de intentar hacerla efectiva con el patrimonio de la sociedad.
- d) Solidaria. Cuando los acreedores de la sociedad pueden exigir a cada socio el pago íntegro de la obligación.

Una vez expuestas las consideraciones generales en la formación y funcionamiento de una sociedad mercantil, nacional o extranjera, pasará a exponer los puntos principales sobre la regulación jurídica hecha por nuestra legislación en cuanto a tres de los cinco tipos de sociedades comerciales que se reglamentan en la Ley General de Sociedades Mercantiles, pues debido a razones prácticas y jurídicas en el ámbito internacional, solo se ha reconocido el otorgamiento de los beneficios establecidos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición a las llamadas “sociedades capitalistas (y excepcionalmente a la de responsabilidad limitada).”

¹⁴⁷ Mantilla Molina, Roberto L., citado por García López, José y Rosillo Martínez, Alejandro, Op. Cit. p 293

Prueba fehaciente de lo anterior puede ser corroborado con la lectura que al punto 3.1.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de mayo del año anterior, sea realizada, pues al establecer tal punto que: **“Para los efectos del párrafo 2 del Protocolo, en relación con el párrafo I del Artículo 4 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta, se entiende que dicha disposición resulta también aplicable a las sociedades de responsabilidad limitada constituidas conforme al derecho interno de los Estados Unidos de América.** Las sociedades antes mencionadas que opten por aplicar los beneficios previstos en dicho Convenio, según corresponda, deberán contar con la forma 6166 emitida por las autoridades competentes de dicho país, en la que conste que las mismas o sus integrantes son residentes en los Estados Unidos de América.”, de manera expresa se ha extendido el ámbito personal de validez del Convenio Celebrado entre nuestro país y el vecino del norte a las sociedades de responsabilidad limitada, con lo cual puede inferirse que al no incluirse a las sociedades de personas dentro de la categoría de sujetos beneficiarios a efectos impositivos de la norma jurídica internacional, se les excluye tácitamente de la misma; más aún, en la mayoría de los Convenios celebrados por nuestro Estado para evitar la doble imposición, se ha estipulado expresamente la exclusión de las sociedades de personas.

2.1.2).-La sociedad de responsabilidad limitada es aquella sociedad mercantil que puede existir ya sea bajo una razón o bajo una denominación, formada por un máximo de cincuenta socios, cuya responsabilidad se limita al pago de sus aportaciones, y donde las partes sociales no pueden estar representadas por títulos negociables.¹⁴⁸

Para el maestro Rodríguez Rodríguez, la sociedad de responsabilidad limitada es una sociedad mercantil con denominación o razón social, de capital fundacional, dividido en participaciones no representables por títulos negociables, en la que los socios sólo responden con sus aportaciones, salvo los casos de aportaciones suplementarias y accesorias permitidas por la ley.¹⁴⁹

Jurídicamente, la sociedad no se limita en el cumplimiento de sus obligaciones, pues la misma siempre responderá de forma ilimitada con su patrimonio social, mismo que se considera prenda tácita para los acreedores sociales; quienes ven limitada su responsabilidad, son los socios en relación con su propio patrimonio.

El capital social se encuentra dividido en partes sociales y el conjunto de los derechos de cada socio constituye, su vez, una de las partes sociales.

¹⁴⁸ García López, José y Rosillo Martínez, Alejandro, Op. Cit. p. 317.

¹⁴⁹ Rodríguez Rodríguez, Joaquín, Op. Cit. p. 810.

El capital con que una sociedad de responsabilidad limitada inicia su existencia no podrá ser inferior a tres mil pesos, debiendo suscribirse en su totalidad, y exhibir cuando menos la mitad de cada parte social. El resto del capital suscrito y no pagado deberá ser cubierto por los socios en los plazos y bajo las condiciones fijadas en el contrato social.

La obtención o el aumento del capital social para este tipo de sociedades, no podrá llevarse a cabo mediante suscripción pública; es decir, que no podrá ofrecerse al público en general la adquisición de partes sociales.

En cuanto a las aportaciones que los socios podrán realizar al capital social, la ley contempla tres tipos:

- I) **Aportaciones principales.** Son las que conforman el capital social, constituyendo la parte social de cada socio, sea en efectivo, bienes y/o derechos.
- II) **Aportaciones suplementarias.** Deberán estar previstas en el contrato social y realizarse de manera obligatoria en proporción al monto de sus aportaciones originarias. Este tipo de aportaciones no incrementa el capital social, ni tampoco las partes sociales, ya que solo acrecientan el patrimonio de la sociedad, por tal razón, cuando la sociedad lo estime pertinente podrá rembolsar las aportaciones voluntarias a los socios sin necesidad de cumplir con las formalidades para la reducción del capital social.
- III) **Prestaciones accesorias.** Son obligaciones de hacer realizadas periódicamente, no incluidas en ellas prestaciones de carácter personal tales como trabajo o servicios personales.

El capital social se dividirá en partes sociales que podrán ser de valor y categoría desiguales, pero que en todo caso serán de un peso o de un múltiplo de esta cantidad. Las participaciones sociales en que se divide el capital social no pueden estar representadas por títulos negociables, a la orden o al portador, es decir, no constituyen un título de crédito o título valor.

La transmisión de la parte social no podrá realizarse a través del endoso o la traditio, sino únicamente por cesión de derechos y dando cumplimiento a las reglas siguientes:

- a) Será necesario el consentimiento de los socios que representen la mayoría del capital social, excepto cuando los estatutos dispongan una proporción mayor (mayoría calificada).

- b) Si la cesión se efectúa autorizándose en favor de una persona extraña a la sociedad, los socios tendrán el derecho del tanto y gozarán de un plazo de quince días para ejercitarlo, contado desde la fecha de la junta en que se hubiere otorgado la autorización. Si fuesen varios los socios que quieran usar de este derecho, les competirá a todos ellos en proporción a sus aportaciones.
- c) La transmisión por herencia de las partes sociales, no requerirá el consentimiento de los socios, salvo pacto que prevea la disolución de la sociedad por la muerte de uno de ellos, o que disponga la liquidación de la parte social que corresponda al socio difunto, en el caso de que la sociedad no continúe con los herederos de éste.

Las partes sociales son indivisibles. No obstante, podrá establecerse en el contrato de sociedad, el derecho de división y el de cesión parcial, respetándose las reglas contenidas en los artículos 61, 62, 65 y 66 de la Ley en cita.

Cada socio no tendrá más de una parte social. Cuando un socio haga una nueva aportación o adquiera la totalidad o una fracción de la parte de un coasociado, se aumentará en la cantidad respectiva el valor de su parte social, a no ser que se trate de partes que tengan derechos diversos, pues entonces se conservará la individualidad de las partes sociales. En este tipo de sociedades (responsabilidad limitada) como se observa, pueden existir partes sociales de diferentes categorías, con derechos y obligaciones diversas, pudiendo darse la hipótesis de que un socio posea dos tipos de partes sociales distintas.

La amortización de las partes sociales en principio, no está permitida, sino en la medida y forma que establezca el contrato social vigente en el momento en que las partes afectadas hayan sido adquiridas por los socios.

La amortización se llevará a efecto con las utilidades líquidas de las que conforme a la Ley pueda disponerse para el pago de dividendos. Esta amortización se refiere a la devolución o reembolso al socio del valor de su aportación.

Los socios podrán fijar los términos y condiciones a través de los cuales se llevará a cabo la amortización de las partes sociales, estableciendo el precio y el procedimiento a que deben y cuales partes lo serán.

En el caso de que el contrato social lo prevenga expresamente, podrán expedirse a favor de los socios cuyas partes sociales se hubieren amortizado, certificados de goce con los mismos derechos que para las acciones de goce.

La sociedad de responsabilidad limitada se compone de cincuenta socios como máximo, y para la admisión de nuevos socios (respetando el máximo establecido) se requiere el consentimiento de aquellos (socios) que representen la mayoría del capital social o un número mayor cuando así se haya estipulado en los estatutos.

En este tipo de sociedad, existe una característica particular respecto de la participación de los beneficios sociales, pues el derecho social permite percibir intereses constructivos.

Estos intereses no podrán ser mayores del nueve por ciento anual sobre sus aportaciones, aun cuando no hubiere beneficios, y deberán estipularse en el contrato social; pero solamente por el período de tiempo necesario para la ejecución de los trabajos que según el objeto de la sociedad deban preceder al comienzo de sus operaciones, sin que en ningún caso dicho período exceda de tres años. **Estos intereses deberán cargarse a gastos generales (con lo cual, no podrán ser considerados para efectos técnicos como dividendos).**

Con los intereses constructivos lo que se busca es incentivar la inversión en sociedades que debido a la actividad que llevarán a cabo, requieren de planeación y adquisición de bienes y clientela.

En el contrato social podrá estipularse que las aportaciones suplementarias (siempre que las mismas se establezcan en el referido contrato) podrán contabilizarse para efectos del porcentaje de los intereses constructivos.

Respecto al derecho de voto, este no se otorga o confiere a los socios de manera personal, sino respecto del monto total de la aportación. Por ello, cada socio tendrá derecho a un voto por cada mil pesos que haya aportado, si es que no se han establecido participaciones sociales privilegiadas.

Por último, respecto de este tipo de sociedad, se prevé el reembolso de la parte social y de repartición de beneficios en caso de separación voluntaria o exclusión de algún o algunos socios por las causas siguientes:

- a) En el supuesto de que el nombramiento de algún administrador recayera en una persona extraña a la sociedad, pudiendo separarse los socios que hubieran votado en contra.
- b) En el supuesto de que los socios, en su mayoría, aprueben la delegación por parte del administrador de su encargo en una persona extraña a la sociedad.

En el tercer grupo, de la clasificación hecha por la doctrina, se encuentran las sociedades de capital, divididas para su estudio en Anónimas y en Comandita por Acciones.

2.1.3).-En lo que respecta a la sociedad anónima, es preciso mencionar que la misma reviste una especial relevancia hoy día en el mundo de las transacciones internacionales, motivo por el cual, el estudio practicado a la misma, resultará más acucioso que el de la anterior o la posterior.

La sociedad anónima es un ente colectivo de naturaleza capitalista, existente bajo una denominación social, dividiendo su capital social en acciones, perfectamente transmisibles y obligando a los socios que la conforman al cumplimiento de las obligaciones sociales hasta el límite de su aportación.

Para el maestro Joaquín Rodríguez la sociedad anónima “...es una sociedad mercantil, de estructura colectiva capitalista, con denominación, de capital fundacional, dividido en acciones, cuyos socios tienen su responsabilidad limitada al importe de sus aportaciones.”¹⁵⁰

Respecto al capital fundacional, la ley exige un monto mínimo como requisito para la constitución de la sociedad. De conformidad con el artículo 89 de la ley en comento, para el capital inicial se deberá cumplir con lo siguiente:

- I.- Que haya dos socios como mínimo, y que cada uno de ellos suscriba una acción por lo menos;
- II.- Que el capital social no sea menor de cincuenta mil pesos y que esté íntegramente suscrito;
- III.- Que se exhiba en dinero en efectivo, cuando menos el veinte por ciento del valor de cada acción pagadera en numerario, y
- IV.- Que se exhiba íntegramente el valor de cada acción que haya de pagarse, en todo o en parte, con bienes distintos del numerario.

En relación con la escritura constitutiva de la sociedad anónima, además de contener los requisitos legales del artículo 6, se requiere de los siguientes (Art. 91 de la LGSM):

- I.- La parte exhibida del capital social, es decir, el monto proporcional de las acciones ya pagadas;
- II.- El número, valor nominal y naturaleza de las acciones en que se divide el capital social;
- III.- La forma y términos en que deba pagarse la parte insoluble de las acciones, es decir, la parte exhibida pero no cubierta de las acciones, que será considerada como una deuda a cargo de los accionistas para con la sociedad;
- IV.- La participación en las utilidades concedidas a los fundadores;
- V.- El nombramiento de uno o varios comisarios;
- VI.- Las facultades de la asamblea general y las condiciones para la validez de sus deliberaciones, así como para el ejercicio del derecho de voto, en cuanto las disposiciones legales puedan ser modificadas por la voluntad de los socios.

¹⁵⁰ Rodríguez Rodríguez, Joaquín, Op. Cit. p. 216.

En la forma de constitución de la sociedad anónima, si se permite la suscripción pública, o mejor conocida como constitución sucesiva (regulada por los artículos 92 a 102 de la LGSM), además de la constitución simultánea.

a).-Ahora bien, en cuanto a **las acciones** se refiere, el artículo 111 de la ley en comento, ha establecido que “son aquellos títulos de crédito o nominativos, sirviendo para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, y se registrarán por las disposiciones relativas a valores literales, en lo que sea compatible con su naturaleza y no sea modificado por la ley de la materia (LGSM).”

Para el maestro Barrera Graf, “la acción es el documento que emiten las sociedades anónimas como fracción de su capital social, y que incorporan los derechos de su titular (accionista), atribuyéndole la calidad o status de socio.”¹⁵¹

El capital social como suma representativa de las aportaciones de los socios o expresión numérica del patrimonio neto líquido, se encuentra dividido en acciones (como parte fraccionaria de esa suma); por tal razón, las acciones representan a su vez el monto de la aportación de los socios, pudiendo existir de una cantidad aportada varias acciones que deberán tener un valor igual y conferirán iguales derechos. Sin embargo, en el contrato social podrá estipularse que el capital se divida en varias clases de acciones con derechos especiales para cada clase. (situación distinta con la sociedad de responsabilidad limitada, en donde independientemente el monto de la aportación da lugar a una parte social).¹⁵²

Ahora bien, en relación con el aumento o disminución del patrimonio social, las acciones pueden ver modificado su valor, dicho valor puede ser clasificado en:

- a) Valor nominal. **Entendido como el resultado de dividir el monto total del capital social** entre el número de acciones existentes, y que se indica en el texto del título.
- b) Valor real. **Entendido como el resultado de dividir el monto total del patrimonio social** entre el número de acciones.
- c) Valor bursátil. Entendido como aquel que se obtiene de las cotizaciones al negociarse las acciones en la bolsa de valores. No siempre coincide con el valor nominal o el real, porque también depende de otros factores.

¹⁵¹ Barrera Graf, Jorge, Instituciones de Derecho Mercantil, Editorial McGraw Hill, México, 1998 p.320

¹⁵² García López y Rosillo Martínez, Op. Cit., p.280

De conformidad con el artículo 122 de la LGSM, “cada acción es indivisible, y en consecuencia, cuando haya varios copropietarios de una misma acción, nombrarán un representante común (ello en virtud de que cada acción sólo tendrá derecho a un voto y no tantos votos como copropietarios), y si no se pusieren de acuerdo, el nombramiento será hecho por la autoridad judicial.” La indivisibilidad de la acción se da en virtud de que la división en acciones se hace en el contrato social, y hacer lo contrario implicaría una modificación del contrato con voluntad unilateral.

El representante común no podrá enajenar o gravar la acción, sino de acuerdo con las disposiciones del derecho común en materia de copropiedad (artículos 938 a 979 del CCF).

Es pertinente indicar que la acción es un título valor, toda vez que el documento donde se contiene es necesario para ejercitar y transmitir los derechos literales que en el mismo se consignan.

Lo referido en el párrafo anterior se corrobora atendiendo a lo establecido por el artículo 111 de la ley en mención donde se establece que **“las acciones en que se divide el capital social de una sociedad anónima estarán representadas por títulos nominativos que servirán para acreditar y transmitir la calidad y los derechos de socio, y se regirán por las disposiciones relativas a valores literales, en lo que sea compatible con su naturaleza y no sea modificado por la presente Ley.”**

De acuerdo a los maestros García López y Rosillo Martínez, las características de la acción como título valor son:

- a) Es un título principal. Porque su existencia no depende de otros, como son los cupones de las acciones (que si son accesorios).
- b) Es un título privado. Porque es emitido por una entidad de derecho privado y no de derecho público.
- c) Es un título único. Porque no se permiten que se emitan duplicados o copias de ellos.
- d) Es un título serial. Porque forman parte de una serie de títulos iguales.
- e) Es un título unitario, por que no admite división.
- f) Es un título nominativo. Porque están expedidos a favor de una persona determinada y cuyo nombre aparece en el texto del documento.
- g) Es un título nominado. Por que su nombre, emisión y caracteres están regulados expresamente por la ley.
- h) Es un título corporativo. Porque una de sus funciones es atribuir a su titular la calidad de socio de una corporación
- i) Es un título causal. Porque los derechos que concede y las obligaciones que imponen están vinculados al contrato social. Los títulos pueden ser causales o abstractos, según se vinculen o no con otro negocio, es decir si son totalmente autónomos y literales o no.

Para la emisión de los títulos representativos de las acciones, se ha establecido un plazo que no excederá de un año, contado a partir de la celebración del contrato social o de su modificación, en que se formalice el aumento de capital, en tanto podrán expedirse certificados provisionales, nominativos y canjeables cuando los títulos se encuentren expedidos. Los duplicados del programa en que se hayan verificado las suscripciones se canjearán por títulos definitivos o certificados provisionales, dentro de un plazo que no excederá de dos meses, contado a partir de la fecha del contrato social. Los duplicados servirán como certificados provisionales o títulos definitivos (Art. 124 LGSM).

Es pertinente manifestar que no podrán emitirse nuevas acciones, sino hasta que las precedentes hayan sido íntegramente pagadas, ello con la finalidad de evitar aumentos irreales en el capital social y defraudar acreedores.

De conformidad con el artículo 125 de la ley de mérito, los títulos de las acciones y los certificados provisionales deberán expresar:

- I.- El nombre, nacionalidad y domicilio del accionista;
- II.- La denominación, domicilio y duración de la sociedad;
- III.- La fecha de la constitución de la sociedad y los datos de su inscripción en el Registro Público de Comercio;
- IV.- El importe del capital social, el número total y el valor nominal de las acciones.
Si el capital se integra mediante diversas o sucesivas series de acciones, las menciones del importe del capital social y del número de acciones se concretarán en cada emisión, a los totales que se alcancen con cada una de dichas series. Cuando así lo prevenga el contrato social, podrá omitirse el valor nominal de las acciones, en cuyo caso se omitirá también el importe del capital social.
- V.- Las exhibiciones que sobre el valor de la acción haya pagado el accionista, o la indicación de ser liberada;
- VI.- La serie y número de la acción o del certificado provisional, con indicación del número total de acciones que corresponda a la serie;
- VII.- Los derechos concedidos y las obligaciones impuestas al tenedor de la acción, y en su caso, a las limitaciones al derecho de voto; y
- VIII.- La firma autógrafa de los administradores que conforme al contrato social deban suscribir el documento, o bien la firma impresa en facsímil de dichos administradores a condición, en este último caso, de que se deposite el original de las firmas respectivas en el Registro Público de Comercio en que se haya registrado la Sociedad.

Los títulos de las acciones y los certificados provisionales podrán amparar una o varias acciones, es decir, que en un solo documento, podrán contenerse varias acciones en proporción al monto de la aportación y del valor nominal asignado a cada acción.

La doctrina ha clasificado a las acciones:

A) En cuanto a los derechos que le atribuye en:

- a). Acciones comunes.** Son las que confieren a sus legítimos tenedores los mismos derechos y les imponen las mismas obligaciones.

b). Acciones preferentes. Son las que otorgan a su tenedor el derecho de recibir un dividendo mínimo legal (cinco por ciento) o convencional (el establecido en el contrato social) antes de efectuar la distribución de las utilidades de las acciones comunes. En el supuesto de que al final del ejercicio no hubiere utilidades o el dividendo preferente fuera inferior al mínimo, se deberá acumular y pagar en ejercicios posteriores con la preferencia señalada. Las acciones preferentes se subdividen a su vez en:

i) acciones preferentes con voto pleno. Son las que confieren al titular el derecho a un dividendo preferente, pero que no se impone ninguna limitación a su voto.

ii) acciones preferentes con voto limitado. Son las que confieren al socio los derechos a un dividendo acumulativo del cinco por ciento, que puede ser mayor si así se establece en el contrato social, a ser reembolsadas antes que las acciones ordinarias al hacerse la liquidación de la sociedad y, al igual que las acciones ordinarias, a participar en el excedente de las utilidades. El tipo de voto que otorga esta clase de acciones solo puede ejercitarse en las asambleas extraordinarias que se reúnen para conocer de la prórroga de la duración de la sociedad, de la disolución anticipada, del cambio de objeto de la nacionalidad de las sociedades, y de la transformación y fusión de las mismas.

iii). Acciones preferentes de voto limitado no participantes. Se parecen a las anteriores, solo que en éstas, los socios no participan de los excedentes de las utilidades.

B) En cuanto a la relación con el capital social en:

a) **Acciones propias.** Son las que real y efectivamente representan una parte en el capital social.

b) **Acciones impropias.** Son las que no representan una parte del capital social, mismas que se subdividen en:

i) acciones de goce. Son aquellos títulos de participación emitidos a favor de los titulares de acciones que han sido amortizadas mediante el reintegro de su valor. Atribuyen a su tenedor el derecho a las utilidades líquidas de la sociedad, después de que se haya pagado a las acciones no reembolsadas el dividendo establecido en el contrato. En el contrato social se podrá también conceder el derecho de voto a las acciones de goce.

ii) acciones de trabajo. Son aquellos títulos emitidos, previa autorización en los estatutos, a favor de las personas que prestan servicios personales a la sociedad. Con ello se da cabal cumplimiento a lo prescrito por el artículo 123 constitucional al ordenar la participación de los trabajadores en las utilidades, sin embargo, cabe aclarar que tal título no le confiere la calidad de socio.

C) En cuanto a su circulación en:

- a) **Acciones nominativas.** Son las que se expiden a favor de una persona determinada, cuyo nombre se consigna en el texto mismo del documento.
- b) **Acciones nominativas con circulación restringida.** Son aquellas que previa estipulación en el contrato social, necesitan de la autorización del consejo de administración para su transmisión. El consejo podrá negar la autorización pero deberá designa un comprador al precio corriente de mercado, con lo cual no se limita al accionista a la transmisión de su acción.
- c) **Acciones al portador.** Son las que no están expedidas a favor de persona alguna en particular, es decir, no se expresa el nombre de alguna persona, y su transmisión se perfecciona por la simple entrega del documento. Este tipo de acciones no se contempla en la legislación nacional de nuestro país.

D) En cuanto a la clase de aportación en:

- a) **Acciones en numerario.** Son aquellas cuya aportación se realizó mediante una cantidad determinada de dinero en efectivo. Se subdividen a su vez en:
 - i) **acciones liberadas.** Son las acciones cuyo importe ha sido totalmente pagado mediante aportaciones en dinero.
 - ii) **acciones pagadoras.** Son aquellas que no han sido cubiertas en su totalidad, es decir, no se ha realizado íntegramente su aportación. Si se trata de acciones que conforman el capital fundacional, deberán exhibirse cuando menos en un veinte por ciento, pero si son acciones cuya emisión se realizó posterior a la constitución de la sociedad, podrán exhibirse en cualquier porcentaje.

El pago del monto restante de las acciones se efectuará de la siguiente forma:

- 1) En el plazo y con las condiciones fijadas en el contrato social o en las propias acciones.
- 2) En caso de omitirse plazos y condiciones, el pago deberá realizarse en la fecha que determine la sociedad. De no existir cumplimiento de pago en el plazo estipulado, la acción suscrita se podrá:
 - Exigir judicialmente el pago.
 - Vender las acciones, por medio de un corredor público titulado. En este caso se extenderán nuevos títulos o certificados provisionales en sustitución de los anteriores.

Los suscriptores y adquirentes de acciones pagadoras serán responsables por el importe insoluto de la acción durante cinco años, contados desde la fecha del registro de traspaso; pero no podrá reclamarse el pago al enajenante sin que antes se haga excusión en los bienes del adquirente.

Las acciones pagaderas podrán canjearse por acciones al portador, tan pronto como queden íntegramente pagadas, salvo disposición en contrario de los estatutos.

Las acciones pagadas en todo o en parte mediante aportaciones en especie, deben quedar depositadas en la sociedad durante dos años. Si en este plazo aparece que el valor de los bienes es menor en un veinticinco por ciento del valor por el cual fueron aportados, el accionista está obligado a cubrir la diferencia a la sociedad, la que tendrá derecho preferente respecto de cualquier acreedor sobre el valor de las acciones depositadas.

E) En cuanto a su valor de emisión en:

- a) **Acciones a la par.** Son aquellas que se emiten con un valor igual a su valor nominal.
- b) **Acciones sobre la par.** Son las que se emiten con un valor mayor a su valor nominal. Es decir, el valor de emisión consiste en el valor nominal más una prima. Son emitidas cuando el valor real de las acciones en circulación es mayor al valor nominal de las nuevas acciones, buscando que los derechos de los accionistas no sufran algún perjuicio; o cuando se emiten acciones destinadas a colocarse en la bolsa.
- c) **Acciones bajo la par.** Su valor de emisión es menor al valor nominal. Este tipo de acciones esta prohibido por el artículo 115 de la LGSM.

Las sociedades anónimas tendrán un registro de acciones que contendrá:

- I.- El nombre, la nacionalidad y el domicilio del accionista, y la indicación de las acciones que le pertenezcan, expresándose los números, series, clases y demás particularidades;
- II.- La indicación de las exhibiciones que se efectúen;
- III.- Las transmisiones que se realicen en los términos que prescribe el artículo 129.

Para efectuar el pago de los dividendos o intereses, es requisito la entrega de cupones, mismos que se encuentran adheridos a los títulos respectivos (acciones). En el caso de los certificados provisionales, los cupones serán opcionales.

La transmisión de las acciones es indiscutible, pues las mismas al ser consideradas como títulos valor, es decir, documentos que tienen incorporados un derecho que puede ser ejercitado por su legítimo tenedor, pueden validamente transferirse a través del endoso, cualesquier negocio traslativo de dominio, remate, enajenación forzosa o herencia.

Es menester señalar que se encuentra prohibido a las sociedades anónimas adquirir sus propias acciones, salvo por adjudicación judicial, en pago de créditos de la sociedad. En tal caso, la sociedad venderá las acciones dentro de tres meses, a partir de la fecha en que legalmente pueda disponer de ellas; y si no lo hiciere en ese plazo, las acciones quedarán extinguidas y se procederá a la consiguiente reducción del capital. En tanto pertenezcan las acciones a la sociedad, no podrán ser representadas en las asambleas de accionistas.

Para el caso de la amortización de las acciones, estas deberán encontrarse íntegramente pagas previa a la fecha en que de manera expresa se lleve a cabo su declaratoria por la Asamblea General de Accionistas.

Es el artículo 136 quien establece los requisitos para la amortización de acciones al señalar lo siguiente:

I.- La adquisición de acciones para amortizarlas se hará en bolsa; pero si el contrato social o el acuerdo de la Asamblea General fijaren un precio determinado, las acciones amortizadas se designarán por sorteo ante Notario o Corredor titulado. El resultado del sorteo deberá publicarse por una sola vez en el "Periódico Oficial" de la entidad federativa del domicilio de la sociedad;

II.- Los títulos de las acciones amortizadas quedarán anulados y en su lugar podrán emitirse acciones de goce, cuando así lo prevenga expresamente el contrato social;

III.- La sociedad conservará a disposición de los tenedores de las acciones amortizadas, por el término de un año, contado a partir de la fecha de la publicación a que se refiere la fracción III, el precio de las acciones sorteadas y, en su caso, las acciones de goce. Si vencido este plazo no se hubieren presentado los tenedores de las acciones amortizadas a recoger su precio y las acciones de goce, aquél se aplicará a la sociedad y éstas quedarán anuladas.

Cabe indicar que la cantidad entregada para la amortización de acciones es tomada de las utilidades, por tal razón, dicho acto no afecta el capital social pero sí al patrimonio.

b).-Ahora bien, es importante llevar cabo un análisis más detallado sobre el **capital social**. En esa tesitura, es menester recordar que al ser el capital social, la suma de aportaciones de los socios, también resulta ser una garantía para los acreedores de la sociedad, por tal motivo se tendrá que proteger esta garantía; protección que se traduce-siguiendo la idea de los Lics. García López y Rosillo Martínez en:

- a) Unidad del capital. Entendiendo la imperiosa necesidad de tener solamente un capital, pues la diversidad de ellos, se prestaría a confusión para con los acreedores sociales.
- b) Determinación del capital. El capital deberá encontrarse totalmente suscrito, pues de lo contrario, daría lugar a una incertidumbre respecto de su cuantía.
- c) Estabilidad del capital. Entendiendo por tal el cabal cumplimiento de los requisitos para su modificación (aumentar o disminuir) y no un estatismo en cuanto a su monto.
- d) Monto mínimo del capital. Es la cuantía (aportación) mínima para la constitución de la sociedad (capital fundacional Art. 89 de la LGSM).

En cuanto a la modificación del capital social se refiere, esta puede ser de dos maneras a saber:

- i) **A través del aumento de capital**, mismo que puede llevarse cabo de dos formas:
- a. **Por un aumento real.** El capital social aumenta a través de nuevas aportaciones, aumentando en consecuencia el patrimonio social. Tales aportaciones pueden provenir de los socios existentes o de terceros (emisión de obligaciones o bonos).
 - b. **Por un aumento nominal.** El capital social aumenta a través de la incorporación a él de ciertas partidas del patrimonio social, tales como utilidades reales y reservas voluntarias; es decir, que el capital social aumenta a costa del patrimonio social. Se llama capitalización al acto de incorporación de las utilidades o las reservas voluntarias al capital social.

Dentro de las medidas para el aumento de capital, se encuentra la emisión de nuevas acciones, el aumento del valor nominal de las acciones o la reevaluación de los activos (esto último sucede cuando la materia prima o los productos terminados que la sociedad tiene en existencia aumenta de valor y el excedente se aumenta al capital social).

Los accionistas tendrán derecho preferente, en proporción al número de sus acciones, para suscribir las que se emitan en el caso de aumento del capital social. Lo anterior se realiza como un derecho tutelado hacia el accionista quien por la emisión de nuevas acciones podría verse mermado en su capacidad de decisión sobre el funcionamiento de la sociedad por motivo del derecho de voto.

Para el caso de aumento del capital social se deberá:

- i) Publicar el acuerdo de la asamblea sobre el aumento del capital social en el periódico oficial de la entidad federativa donde se encuentre el domicilio social.
- ii) El acuerdo de aumento al capital social deberá hacerse en la asamblea de accionistas.
- iii) Los aumentos de capital deberán ser inscritos en el Registro Público del Comercio.

II.- A través de la reducción del capital social, el cual podrá efectuarse en cualquiera de estas dos formas:

- a) **Disminución real.** Se da cuando se reduce tanto el capital social como el patrimonio de la sociedad.
- b) **Disminución nominal.** Se da cuando solo se reduce el capital sin afectar el patrimonio (cuando la sociedad ha sufrido pérdidas).

La reducción-como modificación- del capital social, puede darse en razón de las causas siguientes:

- a) La cancelación o nulificación de las acciones, que origina el reembolso de las aportaciones a los accionistas respectivos. (sucede en los casos de sobrecapitalización de la sociedad o por separación de alguno de los socios)
- b) La extinción de acciones, que se utilizan en el caso de liberación de acciones no exhibidas.
- c) La reducción del valor nominal, en la que todos los accionistas soportan en forma proporcional el sacrificio de la reducción.
- d) La fusión de acciones, que se realiza a través de la sustitución de un número determinado de ellas por otro menor de igual valor nominal (dos títulos nuevos por cada tres de los anteriores).

La reducción del capital social deberá llevarse a cabo en la asamblea extraordinaria y además para determinar cuales son las acciones que serán reembolsadas se deberá estar a lo prescrito por el artículo 135 de la LGSM que establece que: “En el caso de reducción del capital social mediante reembolso a los accionistas, la designación de las acciones que hayan de nulificarse se hará por sorteo ante Notario o Corredor titulado.”

c).-Las acciones, como parte integrante del capital social y representativas del porcentaje de aportación del socio, confiere para este último dos importantes derechos; el primero y quizás el más importante, relativo a la participación de los beneficios o utilidades a distribuir y del cual ya me he ocupado en líneas anteriores; el segundo, referente al **derecho voto**.

Es por demás sabido que las decisiones tomadas en una sociedad, se ejercen a través de la voluntad colectiva que se forma con la voluntad de cada socio a través del voto, teniendo cada socio derecho a uno de ellos (voto); sin embargo, como en la sociedad anónima el voto no se basa en la persona, sino en la aportación, el socio podrá tener tantos votos como acciones represente su capital invertido. Por ello, no será legal la emisión de acciones de voto plural o de voto acumulativo.

Pero no solo existen las acciones de voto ilimitado; en una sociedad de capitales también se hayan colocadas las acciones de voto limitado, mismas que solo podrán ejercitarse en circunstancias especiales contempladas en la ley (en asambleas extraordinarias en donde se traten asuntos relativos a la prórroga de la duración de la sociedad, cambio de nacionalidad de la sociedad, transformación de la sociedad y fusión con otra sociedad y, en aquellos casos donde algún socio tenga un interés contrario al de la sociedad).

Las acciones de voto limitado gozarán de la percepción de un dividendo preferente del cinco por ciento, y en su caso, un mayor porcentaje en la participación de utilidades, dicho porcentaje podrá ser mayor si así ha sido acordado en los

estatutos, además de ser acumulativo en los casos de inexistencia de utilidades o un porcentaje menor al legal, para ejercicios posteriores, no pudiendo asignarse dividendos a las acciones ordinarias o de voto pleno, sin que antes se pague a las acciones de voto limitado su dividendo preferente. Por lo general este tipo de acciones son suscritas y pagadas por aquellas personas cuyo único interés no se basa en la administración y/o expansión de la sociedad por los productos comercializados, sino por el deseo de obtener una ganancia más.

En la sociedad anónima también se establece la inserción de intereses constructivos; tal prescripción se contiene en el artículo 123 de la ley en comento que estipula: “En los estatutos se podrá establecer que las acciones, durante un período que no exceda de tres años, contados desde la fecha de la respectiva emisión, tengan derecho a intereses no mayores del nueve por ciento anual. En tal caso, el monto de estos intereses debe cargarse a gastos generales.”

2.1.4).-El último tipo de sociedad que queda por examinar, es la sociedad en comandita por acciones. Su estudio se dejó al último puesto que del análisis a las anteriores, se hará más rápida y mejor su comprensión.

“La sociedad en comandita por acciones es aquella sociedad de capital fundacional que existe bajo una denominación o una razón social, y que se compone de uno o varios socios comanditados que responden de manera subsidiaria, ilimitada y solidariamente de las obligaciones sociales, y de uno o varios comanditarios que únicamente responden hasta por el valor de sus acciones.”¹⁵³

Su reglamentación jurídica viene dada en principio por los artículos 87 al 206 (sociedad anónima) y por los diversos 28, 29, 30, 53, 54 y 55 referente a la sociedad en nombre colectivo y 26, 32, 35, 39 y 50 para los socios comanditados.

El capital fundacional de ese tipo de sociedad no puede ser inferior a cincuenta mil pesos, las aportaciones en numerario deberán exhibirse cuando menos en un veinte por ciento y aquellas en no numerario totalmente.

Los socios comanditados responden ilimitadamente y los socios comanditarios hasta el monto de su aportación. Los socios comanditados deben ser fundadores, y los comanditarios pueden serlo.

En este tipo de sociedad, el capital social se divide en títulos valor que tienen las mismas características que las acciones de la sociedad anónima; sin embargo, la sociedad en comandita por acciones, deberá cumplir con un requisito indispensable -prescrito por el artículo 209 de la LGSM- en cuanto a la circulación de sus

¹⁵³ García López, José y Rosillo Martínez, Alejandro, Op. Cit. p. 438

acciones, el cual establece que **“El capital social estará dividido en acciones y no podrán cederse sin el consentimiento de la totalidad de los comanditados y el de las dos tercera partes de los comanditarios.”**

El análisis de los conceptos vertidos a lo largo de este capítulo, resultan de vital importancia en el tópico que me ocupa, pues en el siguiente (capítulo), al adentrarme a fondo en el estudio de la aplicación concreta del artículo 10° del Convenio entre México y los Estados Unidos de Norteamérica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal, se clarificarán las disposiciones o expresiones contenidas en la materia elegida (distribución de dividendos). Ahora bien, no es óbice agregar que al ser aplicado el artículo sobre dividendos internacionales (10 del Convenio), se tienen que considerar todas las explicaciones otorgadas en este tercer capítulo, pues como ha sido advertido, los conceptos sobre residencia, sociedades, establecimiento permanente, beneficios empresariales e interpretación, serán vinculados con el relativo a los ingresos por dividendos.

Por último, de acuerdo a nuestra legislación doméstica en materia fiscal, la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera como sujetos obligados al pago del mismo, a todas y cada una de las sociedades contempladas en la Ley General de Sociedades Mercantiles, tal disposición se encuentra visible en el numeral 8 de la ley en cita (ISR) al establecer lo siguiente: **“Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles,** los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México”; sin embargo en la práctica fiscal internacional, se ha optado por excluir del marco o ámbito de validez de aplicación de los Convenios a las sociedades de personas, incluyéndose en tal supuesto al Convenio entre México y los Estados Unidos de Norteamérica; ello de acuerdo con el punto 3.2.1. de la resolución miscelánea fiscal para 2005.

CAPITULO IV El Recurso de Revocación, el Juicio Contencioso Administrativo, el Juicio de Amparo Directo y el Recurso de Revisión como medios de impugnación en la aplicación de las disposiciones contenidas en el Convenio México-Estados Unidos para evitar la doble imposición.

1.-Definición de resoluciones y actos administrativos. Su importancia y relación en la aplicación del Convenio México-Estados Unidos.

Primeramente considero oportuno remitirme al significado del sustantivo “Aplicación”; de acuerdo con el Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española, la locución “Aplicar” deriva del latín *applicare*, que quiere decir: (...) 2. *hacer uso {de una cosa} o poner en práctica{los procedimientos adecuados} para conseguir un fin.*¹⁵⁴

Ahora bien, como segundo punto, es necesario señalar de forma genérica -de acuerdo a la teoría general- en que consisten los actos administrativos, su aplicación en el Convenio de mérito, y su posible impugnación.

Para tal efecto, interesa señalar que “...el derecho administrativo es la rama del derecho público que estudia las normas y principios que determinan y conforman la actividad formal del poder ejecutivo, así como la actividad materialmente ejecutiva de los poderes legislativo y judicial, y las relaciones de los gobernados con el Estado en dichas actividades.”¹⁵⁵

Los elementos que integran la materia administrativa son: 1) Entidades públicas administrativas, o sea, las dependencias gubernamentales, directas, descentralizadas y desconcentradas, que emiten y ejecutan actos de naturaleza materialmente administrativa; 2) Competencia y facultad de dichas entidades públicas para determinar el ámbito de actuación de cada una de ellas; 3) Prestación de servicios públicos; **4) Actos administrativos, que representan la materialización de la actividad administrativa, por la que se crean, extinguen o modifican relaciones jurídicas con los gobernados; 5) Procedimiento administrativo, que es el cause instituido en la ley por el que el acto administrativo se conforma y se produce; 6) Recursos administrativos, que son los medios por los que el gobernado excita a la administración pública para la revisión y revocación de sus propios actos; 7) Contencioso administrativo, que es la actividad formalmente jurisdiccional del Estado en el ámbito administrativo por la que dirimen las controversias entre los gobernados y las entidades públicas materialmente administrativas.**

¹⁵⁴ Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española, Editorial VOX, p. 124

¹⁵⁵ Sánchez Pichardo, Alberto C., “Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa”, Editorial Porrúa, 6ª edición, México, 2005, p. 53

El órgano de gobierno encargado de la aplicación de disposiciones jurídicas en la dualidad integrante de la potestad tributaria es el Ejecutivo, mismo que fundamenta su competencia de conformidad con lo previsto por el artículo 89 de nuestra Carta Magna, que a la letra establece lo siguiente:

Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I.- Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia;

[...]

XX.- Las demás que le confiere expresamente esta Constitución.

De acuerdo a lo anterior, el ejecutivo federal llevará a cabo dos tipos de funciones; por un lado, **la función política**, en donde el aludido órgano actúa como poder político o como gobierno, caracterizándose por la específica relación que guarda con los demás órganos para el ejercicio de la soberanía, es decir, que el ejecutivo tiene como resultado el acto de gobierno, por el cual se manifiesta la dirección y conducción del Estado, con el fin de su propia reproducción, mediante el desarrollo de programas económicos, políticos y de orden social.¹⁵⁶

Y por el otro, **la función administrativa**, cuyo fundamento específico se contiene en la fracción I del artículo en cita, es decir, “...promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia”, con lo cual, las atribuciones en esta función son:

1. Ordenar la publicación de las leyes que emita el Congreso en el Diario Oficial de la Federación a fin de que sean cumplidas y obedecidas.
2. Ejecutar las leyes, es decir cumplir y hacer cumplir las leyes.
3. Proveer, en su ámbito administrativo, a la exacta observancia de la ley promulgada; es decir, disponer por parte del ejecutivo de lo necesario y conveniente para que las leyes sean obedecidas por los gobernados.

De ahí que la fuente del acto administrativo (como materialización de la voluntad del ejecutivo en su función administrativa) y del acto de administración, es la ley. La función administrativa se divide en dos, en actos administrativos y actos de administración.

Los actos de administración son todos aquellos actos internos del ejecutivo que **no producen efectos en relación con terceros, es decir, no crean modifican o extinguen situaciones jurídicas individuales que afecten a los gobernados**, y son aquellos que tienen que ver con la racionalización y optimización de los recursos técnicos, materiales y humanos con que cuenta para eficientar la administración pública.

¹⁵⁶ Sánchez Pichardo, Alberto C., Op, Cit. Págs. 57-58

1.1.-Definición

El acto administrativo es “...la declaración unilateral de la voluntad de cualquier órgano del Estado, que realiza funciones materialmente administrativas, es decir, con independencia de su competencia original, con la finalidad de crear una situación jurídica determinada y debe ajustarse a las normas preestablecidas.”¹⁵⁷

La naturaleza jurídica del acto administrativo consiste en ser un acto, ejecutivo y unilateral, que determina situaciones jurídicas (crea, reconoce, modifica, transmite o extingue obligaciones o derechos) para casos individuales, y que se efectúa en cumplimiento de las atribuciones y facultades que las leyes determinan a la Administración Pública. En dicho acto esta contenida la voluntad de la autoridad administrativa de aplicar la ley y proveer lo necesario para su cumplimiento, en función del interés general o del interés público¹⁵⁸

Para el maestro Andrés Serra Rojas¹⁵⁹ “...el acto administrativo es una declaración de voluntad de conocimiento y juicio, unilateral, concreta y ejecutable que constituye una decisión ejecutoria que emana de un sujeto, la Administración Pública, en el ejercicio de una potestad administrativa, que crea reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.”

Para el maestro Alfonso Nava Negrete¹⁶⁰, “**...el acto administrativo es la expresión o manifestación de la voluntad de la administración pública, creadora de situaciones jurídicas individuales, para satisfacer necesidades colectivas.**”

En el artículo 2, fracción II, de la Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal (ello por razones prácticas y ejemplificativas), se hace la diferencia entre el acto y la resolución administrativa, considerando al primero como el género próximo, y al segundo, como la diferencia específica, ya que se considera que la resolución administrativa “...es el acto administrativo que pone fin a un procedimiento, de manera expresa o presunta en caso del silencio de la autoridad competente, que decide todas y cada una de las cuestiones planteada por los interesados o previstas por las normas.”

Existen situaciones de excepción a la individualidad y concreción del acto administrativo, tal es el caso del reglamento y el decreto, pues los mismos pueden contener mandamientos de carácter general y abstractos; derivando lo anterior en

¹⁵⁷ Tondopó Hernández, Carlos Hugo, “La Procedencia del Amparo Indirecto en materia Administrativa”, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 59

¹⁵⁸ Sánchez Pichardo, Alberto C., Op, Cit p. 59

¹⁵⁹ Serra Rojas, Andrés, “Derecho Administrativo”, Editorial Porrúa, Tomo I, México, 1994, p. 230

¹⁶⁰ Nava Negrete, Alfonso, “Derecho Administrativo Mexicano”, Fondo de Cultura Económica, 2ª edición, México, 2001, p. 352

actos formalmente administrativos pero materialmente legislativos permitidos por el artículo 92 de nuestra Carta Magna que determina “ Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y ordenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos”, lo que implícitamente otorga facultades constitucionales al ejecutivo para emitir reglamentos y decretos en su ámbito administrativo de conformidad con el diverso 89, fracción I.

Por lo tanto, el referido artículo 92 constitucional concede al órgano ejecutivo la facultad de emitir normas jurídicas generales y abstractas de observancia obligatoria como una forma de proveer lo necesario para la aplicación de las leyes emitidas por el Congreso.

El criterio de ser facultad exclusiva del ejecutivo la reglamentación de disposiciones legislativas ha sido recogido tanto por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa como por la Suprema Corte de Justicia al señalar que:

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS.- SU FUNCIÓN FRENTE A LA LEY.- Atendiendo al principio de división de poderes, como consagra la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 49, respecto del legislativo, del Ejecutivo y del Judicial, no está permitido que uno de ellos invada la esfera jurídica del otro; así pues la facultad reglamentaria conferida al titular del Ejecutivo, que dimana del artículo 89 de nuestra carta magna, para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la Ley, expidiendo disposiciones generales y abstractas, tiene como única función y objeto la ejecución de la ley emanada del Congreso de la Unión desarrollándola y complementándola en detalle, de donde resulta que es una norma subalterna que tiene como medida y justificación en la ley, por lo que no puede modificar, restringir o ampliar las disposiciones jurídicas expedidas por el legislativo, pues de lo contrario evidentemente invadiría la esfera de atribuciones que para ese efecto en forma exclusiva le asigna nuestro máximo Ordenamiento Legal al mencionado Congreso.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, N° 93, 3ª. Época, Año VIII, Septiembre de 1995, p. 19

FACULTAD REGLAMENTARIA DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA. PRINCIPIOS QUE LA RIGEN. Según ha sostenido este alto tribunal en uno de sus precedentes, el artículo 89, fracción I, constitucional faculta al presidente de la República para expedir normas reglamentarias de las leyes emanadas del Congreso de la Unión, y aunque desde el punto de vista material ambas normas son similares, aquellas se distinguen de esta básicamente, en que proviene de un órgano que al emitir las no expresa la voluntad general, sino que está instituido para acatarlas en cuanto dimana del Legislativo, donde por definición, son normas subordinadas, de lo cual se sigue que la facultad reglamentaria se halla regida por dos principios: el de reserva de ley y el de subordinación jerárquica a la misma. El principio de reserva de ley, que desde su aparición como reacción al poder ilimitado del monarca hasta su formulación en las Constituciones modernas, ha encontrado su justificación en la necesidad de preservar los bienes jurídicos de mayor valía de los gobernados (tradicionalmente libertad personal y propiedad), prohíbe al reglamento abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los elementos de los tributos, mientras que el principio de subordinación jerárquica, exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, completamente o pormenore y en las que se encuentre su justificación y medida.

Novena época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Tomo IX, Abril de 1999, Tesis 2ª./ J.29/99, P.70

Si se demuestra que el acto administrativo excede o está en contradicción con el procedimiento legal determinado en la Constitución o en la Ley secundaria aplicable, procede la revocación, la declaración de nulidad, o el otorgamiento del amparo contra tal acto, según la vía intentada por el gobernado para impugnar el

acto administrativo que ilegalmente afecta la esfera de sus derechos patrimoniales. Lo anterior se robustece con la tesis jurisprudencial siguiente:

ACTOS ADMINISTRATIVOS, INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS. NO ES NECESARIO RECLAMAR LA LEY, CUANDO ESTA ES OMISA RESPECTO DEL CUMPLIMIENTO DE LAS FORMALIDADES ESENCIALES CONSAGRADAS POR EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL.-

Las autoridades administrativas esta obligadas a llenar los requisitos que señale la norma secundaria aplicable y, además, a cumplir las formalidades esenciales del procedimiento, de tal suerte que, aunque la ley del acto no establezca, en manera alguna, requisito ni formalidades previamente a la emisión del acuerdo reclamado, de todas suertes queda la autoridad gubernativa obligada a resolver las formalidades necesarias para respetar la garantía previa de audiencia que consagra el artículo 14 constitucional. En estas condiciones, no es siempre indispensable para el quejoso atacar la inconstitucionalidad de la ley respectiva, puesto que para alcanzar el otorgamiento del amparo basta que el mismo agraviado demuestre la contradicción entre el acto combatido y la Carta Fundamental.

Segunda Sala, Apéndice 1985, Parte III, Sección Administrativa, Tesis 338, Página 579.

Los actos administrativos -de conformidad con el magistrado Gustavo Esquivel Vázquez- pueden ser clasificados en: a)Actos de trámite; b)Resoluciones y c)Actos de ejecución.¹⁶¹

Los actos de trámite son simples presupuestos de la decisión en que ha de concretarse la función administrativa, como garantía procesal u objetiva de la decisión final preparando ésta. Se limitan a impulsar la actividad administrativa para llegar a la decisión o efectividad de una cuestión de esta índole. Son todos aquellos carentes de sustantividad en materia decisoria trascendental, como simples eslabones del procedimiento, sin individualidad propia, al ser absorbibles por la unidad del mismo.

Las resoluciones son los actos administrativos que resuelven una instancia cualquiera que sea el sentido de la resolución. **Los actos de ejecución se limitan a** llevar a cabo las resoluciones.

Otra clasificación de los actos administrativos es la relativa a:

Actos de autoridad y actos de gestión: en esta clasificación se considera que los actos de autoridad son los que lleva a cabo la autoridad administrativa en su caso, y los actos de gestión son los que efectúan las autoridades administrativas sometidas a normas de derecho privado al actuar con los particulares (productos)

Actos reglados y actos discrecionales: el primero de ellos es el que se efectúa con apego a lo que indica la norma correspondiente, y el segundo es el que realiza la autoridad con cierto margen de libertad pero dentro del propio ámbito que le establezca la norma de que se trate.

¹⁶¹ Esquivel Vázquez, Gustavo A., “Teoría sobre el Procedimiento Administrativo”, Apuntes del Curso Sobre Especialización en Justicia Fiscal y Administrativa, México, 2004, Págs. 7-9

Actos unilaterales: son aquellos que provienen de la única voluntad de la administración; siendo por lo tanto bilaterales aquellos que tienen como origen dos voluntades, la de la administración y la de los particulares(V. gr. los contratos administrativos).

Acto colectivo o colegiado: en el mismo resulta necesaria la intervención de distintas voluntades, pero pertenecientes a un mismo órgano administrativo, como lo sería la firma ineludible de dos o más funcionarios para expedir el acto.

Acto complejo: se origina por la concurrencia de la voluntad de varios órganos administrativos que deciden alguna cuestión (V. gr. la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, cuyas facultades se encuentran plasmadas en el artículo 21 de la Ley de Coordinación Fiscal).

Los actos administrativos también pueden ampliar o restringir la esfera jurídica de los particulares; como ejemplo del primero de ellos se encuentran la concesión administrativa, las exenciones, condonaciones, los subsidios y las franquicias; y en el caso de los segundos a las clausuras o el arresto.

a)Elementos

Anterior a la entrada en vigor de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, los doctrinarios daban en clasificar los elementos del acto administrativos en:

a) Sujeto. Entendiendo por tal al órgano de la administración pública que lo realiza; en su carácter de acto jurídico, el acto administrativo exige ser realizado por quien tiene aptitud legal para ello.

b) Voluntad. Como acto jurídico, el acto administrativo debe de estar formado por una voluntad libremente manifestada, unilateral y que no se encuentre viciada por error, dolo o violencia; el órgano expresa su voluntad por medio de su representante, el funcionario público.

c) Objeto. El objeto del acto debe ser determinado o determinable, posible y lícito. Para que el objeto sea lícito para la autoridad administrativa, no solo no debe estar prohibido por la ley, sino que debe constar expresamente en ésta. El objeto del acto administrativo en este sentido, consiste en producir efectos de derecho, como pueden ser: crear, transmitir, modificar o extinguir situaciones jurídicas individuales.

d) Motivo. El motivo del acto administrativo es el antecedente que lo provoca o causa. Es el presupuesto considerado en la hipótesis normativa que origina el acto.

e) Fin. El sujeto emisor del acto administrativo, debe tener como fin al emitirlo el interés general, que no se oponga con la ley, que entre dentro de la competencia del sujeto activo, y que su consecución sea por medio de los actos que la ley ha establecido al efecto.

f) Forma. La forma íntegra el acto administrativo dotándolo de existencia. En ella quedan comprendidos todos los requisitos que la ley señala como necesarios para la expresión de la voluntad que genera la decisión administrativa; a excepción del silencio administrativo (*latu sensu*), respecto del cual, transcurrido determinado término, se debe tener expresado presuntivamente la voluntad de la autoridad administrativa en sentido negativo (y en algunos casos en sentido positivo).

Hoy día, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo en su artículo 3, establece una serie de requisitos y elementos que debe contener todo acto administrativo; sin embargo, para efectos prácticos, tal artículo se tiene por aquí reproducido como si a la letra se insertase.

En cuanto a los actos administrativos de carácter general, tales como los decretos, acuerdos, normas oficiales mexicanas, circulares y formatos, así como los lineamientos, criterios, metodologías, instructivos, directivas, reglas, manuales, disposiciones que tengan por objeto establecer obligaciones específicas cuando no existan condiciones de competencia y cualesquiera de naturaleza análoga a los actos anteriores que expidan las dependencias y organismos descentralizados de la administración pública federal, deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación para que produzcan efectos jurídicos.

De conformidad con el artículo 6 de la ley en cita, “...la omisión o irregularidad de cualquiera de los elementos o requisitos establecidos en las fracciones I a X del diverso artículo 3º, producirá la nulidad del acto administrativo, la cual será declarada por el superior jerárquico de la autoridad que lo haya emitido, salvo que el acto impugnado provenga del titular de una dependencia, en cuyo caso la nulidad será declarada por el mismo.

El acto administrativo que se declare jurídicamente nulo será inválido; no se presumirá legítimo ni ejecutable; será subsanable, sin perjuicio de que pueda expedirse un nuevo acto. Los particulares no tendrán obligación de cumplirlo y los servidores públicos deberán hacer constar su oposición a ejecutar el acto, fundando y motivando tal negativa. La declaración de nulidad producirá efectos retroactivos.

En caso de que el acto se hubiera consumado, o bien, sea imposible de hecho o de derecho retrotraer sus efectos, sólo dará lugar a la responsabilidad del servidor público que la hubiere emitido u ordenado.”

Por su parte, el artículo 7 del mismo ordenamiento manifiesta que “...la omisión o irregularidad en los elementos y requisitos señalados en las fracciones XII a XVI del citado artículo 3º, producirá la anulabilidad del acto administrativo.

El acto declarado anulable se considerará válido; gozará de presunción de legitimidad y ejecutividad; y será subsanable por los órganos administrativos mediante el pleno cumplimiento de los requisitos exigidos por el ordenamiento jurídico para la plena validez y eficacia del acto. Tanto los servidores públicos como los particulares tendrán obligación de cumplirlo.

El saneamiento del acto anulable producirá efectos retroactivos y el acto se considerará como si siempre hubiere sido válido.”

Por su parte, el Código Fiscal de la Federación (antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 5 de Enero de 2004), establecía como requisitos del acto administrativo los siguientes:

Artículo 38

Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Ahora bien, de conformidad con la reforma citada, las fracciones I y IV se modifican para quedar como sigue:

(...)

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Dichos requisitos se encuentran en atento apego con lo prescrito por el artículo 16 de nuestra Carta Magna, el cual señala que: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, **sino en virtud de mandamiento escrito** de la autoridad competente, **que funde y motive la causa legal del procedimiento**”.

Con tales preceptos, lo que se pretende es salvaguardar las garantías individuales de los gobernados al emitirse por parte de cualquier autoridad un acto de molestia que restrinja o vulnere su esfera jurídica; es decir, que las garantías de certeza y seguridad jurídica pretenden limitar y subsumir el actuar de las autoridades en el ejercicio de sus facultades al concepto de legalidad, pues para no causar perjuicio a los particulares, es requisito sine qua non sustentar el acto en un documento escrito, en donde se den las razones lógico-jurídicas de la aplicación concreta de los preceptos invocados para la emisión del acto de molestia; amen, siendo indispensable, de haber sido expedido por autoridad con facultades -de acuerdo a

la asignación de atribuciones y competencias- expresas para tal efecto, **“pues desde el punto de vista constitucional, las autoridades administrativas no tienen más facultades que las que expresamente les conceden las leyes, y cuando dicten alguna determinación que no este debidamente fundada o motivada, tal determinación es violatoria de las garantías consagradas en el artículo 16 de la Carta Magna.”**¹⁶²

En cuanto a la fundamentación y motivación a que el aludido precepto 16 se refiere, se resume en lo siguiente:

La fundamentación de todo acto de autoridad alude a la obligación del órgano emisor de hacer constar la fuente legal del acto de molestia, para lo cual habrá de citar las normas jurídicas generales y abstractas que contengan y prevean la hipótesis fáctica en función de las cuales la autoridad procedió a realizar o materializar el acto administrativo.

Respecto a la motivación, la autoridad debe razonar, en el acto administrativo o en el acto de molestia, el porqué la conducta del particular se ajusta exactamente a la hipótesis fáctica prevista en la ley que aplica, y según la cual fundamenta su actuación.

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.- De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión, la circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, esta exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. E materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a) Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b) los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.”

b)Características

Las características esenciales de los actos administrativos, distan de las referidas a otro tipo de actos jurídicos, tal aseveración se corrobora si se atiende a la teoría de las nulidades del derecho civil y las propias del derecho administrativo.

Además de las características mencionadas en párrafos anteriores (unilateralidad, coercitividad o ejecutividad..), existen algunas otras entre los actos administrativos, tales como la nulidad y anulabilidad del mismo.

¹⁶² Quinta Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, Tomo LXXIII, página 4605, 24 de agosto de 1942

En relación con la figura de la nulidad de pleno derecho en materia administrativa, resulta difícil concebirla como lo hace el derecho civil, pues cuando un acto adolece de vicios de procedimiento, y por lo tanto sujeto a nulidad, el acto así emitido, que es debidamente notificado, no podrá ser considerado en sentido estricto como nulo de pleno derecho, surtir efectos inmediatos y menos aun, ser invocado por cualquier persona. Esto en virtud de presumirse legales todos los actos y resoluciones de la administración pública por la naturaleza misma de la función que desempeña el Estado mismo y sus relaciones con los particulares.

Al adolecer -en concepto del gobernado afectado- de ilegalidad el acto que le causa molestia, y una vez notificado, el particular omite combatir el acto o resolución que le depara perjuicio a través de las vías jurisdiccionales correspondientes y en los plazos señalados, tal acto o resolución así emitida, tendrá la cualidad de convertirse en legal y surtir todos los efectos jurídicos por la manifestación tácita en cuanto acto volitivo para ser subsanables los errores o vicios que el acto hubiere tenido, lo que sería impensable en tratándose de la materia civil, en donde el acto viciado de pleno derecho nunca podría ser subsanado o convalidado ni por el tiempo ni por la voluntad.

Entonces, **“...tal nulidad de pleno derecho en materia administrativa, se hace inexistente, en virtud de la presunción iuris tantum que reviste el acto administrativo de presunción legal. En todo caso, la figura más cercana a la nulidad de pleno derecho, sería la nulidad lisa y llana, según la cual el acto administrativo es declarado nulo y es despojado de toda posibilidad de ejecución contra el afectado”**¹⁶³

La nulidad lisa y llana encuentra su fundamento en la presunción iuris et de iure y no en la iuris tantum, y genera sus efectos jurídicos una vez que haya sido declarada, retrotrayendo sus efectos al momento de su emisión, pudiendo resarcirse los daños provocados al peculio del gobernado.

Por su parte, la nulidad que más se asemeja a la propia del derecho administrativo sería la que en materia civil corresponde a la nulidad relativa, pues **“...la nulidad relativa permite que el afectado produzca efectos jurídicos en tanto no haya sido decretada, pero dichos efectos pueden destruirse por la aplicación retroactiva de la sentencia en que se decreta la nulidad; solo puede hacerse valer por la persona en cuyo favor se haya establecido, el acto puede convalidarse por confirmación, ratificación o renuncia, y la acción puede prescribir o caducar”**¹⁶⁴

¹⁶³ Sánchez Pichardo, Alberto C., Op. Cit. p.110

¹⁶⁴ Diccionario Jurídico Mexicano, Ibidem, p. 111

La nulidad en materia administrativa solo puede ser invocada por el afectado mediante la acción correspondiente ante la autoridad competente, situación contraria a lo que ocurre en la propia del derecho civil (respecto de la nulidad de pleno derecho).¹⁶⁵

La nulidad en materia administrativa así considerada, se divide en dos tipos, la nulidad lisa y llana, y la nulidad para efectos. En la primera, se declara nula la resolución y se le priva de toda posibilidad de ejecución.

En la nulidad para efectos, la resolución se nulifica, con el fin de que se subsane el error o la ilegalidad cometida, y se emita una nueva que esté legalmente apegada a derecho, que deja sin efectos la anterior. En este último caso, la sentencia que declara la nulidad debe contener el sentido en que habrá de subsanar el error o la ilegalidad de la resolución controvertida y declarada nula; aunque también cabe la posibilidad de que el juzgador en la sentencia no determine el sentido en que habrá de emitirse la nueva resolución que subsane la anterior por parte de la autoridad demandada, sino que deje a salvo los derechos de ésta.

En el caso de que se dejen a salvo las facultades de la autoridad, el nuevo acto administrativo que emita, puede repetir “íntegro” el anterior, modificando exclusivamente su fundamento y su motivación, sin que esto pueda considerarse como una repetición del acto reclamado.

La nulidad del acto administrativo debe ser declarada por la autoridad competente (pudiendo serlo un tribunal contencioso administrativo o un tribunal judicial en determinadas circunstancias), que, además de un órgano contencioso-administrativo, lo puede ser la propia autoridad emisora al revisar sus actos a petición del afectado.

Solo hasta el momento en que la resolución administrativa sea declarada nula, sus efectos serán destruidos retroactivamente a partir de la emisión del acto, pudiendo inclusive generar derechos a favor del particular, sea porque se hicieron pagos, que al declararse la nulidad de la resolución que los ordenaba, resultaron ser indebidos, o porque se dieron daños patrimoniales que deben ser reparados civilmente; o bien penal o administrativamente.

La anulabilidad, en cambio, opera por decisión propia de la autoridad emisora, que debe “percatarse” de la deficiencia que en tal sentido posee la resolución administrativa que ha emitido. La anulabilidad administrativa tiene semejanzas con la figura de la revocación administrativa en el sentido de que ambas son actos de la autoridad por motu proprio, sin embargo difieren en dos cosas: sus consecuencias o

¹⁶⁵ Ibídem Págs. 113 y 115

resultados, pues mientras que en la revocación el acto es privado de su eficacia, en la anulabilidad el acto se subsana por la autoridad emisora cumpliendo adecuadamente con los requisitos legales, con el fin de que el acto tenga plena validez y eficacia, considerándose como si siempre hubiera sido válido. El hecho de que sea el superior jerárquico el que emita la resolución revocatoria, o sea el que se percate de la anulabilidad del acto, no quita el carácter de motu proprio, ya que formalmente es la misma autoridad la que emite las resoluciones que contiene los actos administrativos de que se trata.

Ahora bien, en este orden de ideas y tomando en consideración lo hasta aquí expresado, es menester señalar que en relación con los actos y las resoluciones administrativas, requieren para su formación de los procedimientos administrativos, pues son estos -de acuerdo con la opinión del maestro Nava Negrete¹⁶⁶ **“...el camino o la vía legal que debe seguir la autoridad administrativa para la creación del acto administrativo. El procedimiento engloba todos los actos o procedimientos, pasos o formalidades que preceden a la formación definitiva del acto administrativo.”**

O como bien lo señala el maestro Gabino Fraga¹⁶⁷ **“...el procedimiento administrativo es el conjunto de actos que preparan y preceden al acto administrativo”**, pudiendo agregar **“que el procedimiento administrativo se conforma de actos provisionales y actos definitivos y la relevancia sustancial entre estas dos grandes categorías redundante en que generalmente en contra de los primeros procede el ejercicio de los medios de defensa, en tanto que en relación con los segundos proceden los recursos administrativos, el juicio contencioso administrativo y el juicio de amparo; naturalmente como regla general en ese orden sucesivo, tal y como lo argumenta el Magistrado Sergio Martínez Rosaslanda.”**¹⁶⁸

Sin embargo, antes de entrar a fondo al estudio de los procedimientos administrativos y de los propios contemplados en el Código Fiscal de la Federación, es importante diferenciar entre proceso y procedimiento.

De acuerdo al maestro Gómez Lara, el Proceso **“...es un conjunto complejo de actos del Estado como soberano, de las partes interesadas y de los terceros ajenos a la relación sustancial, actos todos que tienden a la aplicación de una ley general a un caso concreto para solucionarlo o dirimirlo.”**¹⁶⁹

¹⁶⁶ Nava Negrete Alfonso, Op. Cit., p. 360

¹⁶⁷ Fraga Magaña, Gabino, “Derecho Administrativo”, Editorial Porrúa, 39ª edición, México, 1999, p. 255

¹⁶⁸ Martínez Rosaslanda, Sergio, “Procedimiento Administrativo, Los Procedimientos en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo”, apuntes del Curso sobre Especialización en Justicia Administrativa, México, 2004, p.15

¹⁶⁹ Gómez Lara, Cipriano, “Teoría General del Proceso”, Editorial Harla, 9ª edición, México, 1999, Págs. 95-97

Alcalá-Zamora y Castillo¹⁷⁰ nos menciona que en todo proceso existen una secuencia u orden de etapas, y que el mismo arranca de un presupuesto (litigio), se desenvuelve a lo largo de un recorrido (procedimiento) y persigue alcanzar una meta (sentencia) de la que derive un complemento (ejecución).

Todo proceso se divide en dos grandes etapas, a saber: ¹⁷¹

A) Instrucción.- entendiéndose por tal a toda primera fase de preparación en la que las partes exponen sus pretensiones, resistencias, defensas y en la que las partes, el tribunal y los terceros desenvuelven toda la actividad de información y de instrucción al tribunal, haciendo posible que éste tenga preparado todo el material necesario para dictar sentencia.

La instrucción se encuentra dividida en las siguientes etapas:

- i) **Postulatoria.** En esta etapa, las partes en el proceso plantean sus pretensiones y resistencias, relatan los hechos, exponen lo que a sus intereses conviene y aducen los fundamentos de derecho que consideran les son favorables. Esta etapa termina cuando ha quedado determinada la materia sobre la cual habrá de probarse, alegarse y posteriormente, sentenciarse.
- ii) **Probatoria.** Esta etapa se desenvuelve en los siguientes cuatro momentos.
 - a) **Ofrecimiento de la prueba.** Es un acto de las partes. En este ofrecimiento, por lo general, la parte relaciona la prueba con los hechos y las pretensiones o defensas que haya aducido.
 - b) **Admisión.** Es un acto del tribunal, a través del que se está aceptando o se está declarando procedente la recepción del medio de prueba que se ha considerado idóneo para acreditar el hecho o para verificar la afirmación o negativa de la parte con dicho hecho. El tribunal, generalmente, puede rechazar o no admitir los medios de prueba, en varios supuestos: si dichas pruebas se ofrecen fuera de los plazos legales, o bien cuando no son idóneos para probar lo que la parte pretende.
 - c) **Preparación.** Consiste en el conjunto de actos que debe realizar el tribunal, con la colaboración muchas veces de las propias partes o de los auxiliares del propio tribunal.
 - d) **Desahogo.** Es el desarrollo o desenvolvimiento mismo de ésta.

¹⁷⁰ Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto, citado por Gómez Lara, Cipriano, Op. Cit., p. 99

¹⁷¹ Gómez Lara, Cipriano, Op. Cit p.99-102

- iii) **Preconclusiva.** Esta etapa se da cuando se han agotado las cuatro fases anteriores. Y consiste en la exhibición de los alegatos, entendiendo por tales "...a la expresión de un conjunto de razonamientos que formulan las partes al concluir la fase probatoria del proceso, para llevar al ánimo del juzgador la convicción de que ha quedado debidamente demostrada la razón de su pretensión."¹⁷²

B) Juicio. Es la última etapa el proceso consiste en la emisión de una sentencia a través de la valoración que en su caso haga el juzgador en razón de todos los elementos de convicción aportados hacia él.

Por su parte, el Procedimiento es entendido como "...la sucesión de actos jurídicos emanados de las partes o de los sujetos procesales dentro o no de una unidad que integra el proceso. Los actos procesales, tomados en sí mismos son procedimiento y no proceso; es decir, el procedimiento es una sucesión de actos (tiene un sentido dinámico de movimiento, pues el sufijo nominal *mentum*, deriva del griego *menos*, que significa principio de movimiento, vida, fuerza vital), mientras que el proceso o juicio es la totalidad, es la unidad. Toda relación procesal implica una relación en movimiento, en constante acción y transformación. En consecuencia, por procedimiento debe entenderse el conjunto de formalidades o trámites a que está sujeta la relación de los actos jurídicos administrativos, legislativos y judiciales, dentro o fuera del juicio."¹⁷³

El proceso y el procedimiento, guardan estrecha relación, sin embargo, difieren uno del otro; en esa tesitura, Alcalá-Zamora y Castillo señala que "...los términos proceso y procedimiento se emplean con frecuencia, como sinónimos o intercambiables. Conviene, sin embargo, evitar la confusión entre ellos, porque si bien todo proceso requiere para su desarrollo un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso(...). El proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio, mientras que el procedimiento (que puede manifestarse fuera del campo procesal, cual sucede en el orden administrativo o en el legislativo) se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo (V. gr. procedimiento incidental o impugnativo).

Así pues, mientras la noción de proceso es esencialmente teleológica, la del procedimiento es de índole formal, y de ahí que, tipos distintos de proceso se pueden sustanciar por el mismo procedimiento y viceversa, procedimientos

¹⁷² Armienta Calderón, Gonzalo, "El Proceso Tributario en el Derecho Mexicano", Editorial Porrúa, México, 1977, p. 292

¹⁷³ Elizondo Gasperín, María, "Procedimiento. Formalidades Esenciales del" en "Diccionarios Jurídicos temáticos, Derecho procesal", Editorial Harla, Volumen IV, México, 1997, Págs. 161-162

distintos sirvan para tramitar procesos de idéntico tipo. Ambos conceptos coinciden en su carácter dinámico, reflejado en su común etimología, de *procedere*, avanzar, pero el proceso, además de un procedimiento como forma de exteriorizarse, comprende los nexos -constituyan o no la relación jurídica- que entre sujetos (es decir, las partes y el juez) se establecen durante la sustanciación del litigio.”¹⁷⁴

Por ello, no todo procedimiento es necesariamente procesal, pues será tal, cuando esté eslabonado con otros, todos ellos ocurridos dentro del conjunto de actos configurativos del proceso, que son actos provenientes de las partes, del órgano jurisdiccional y de los terceros ajenos a la relación sustancial.

Partiendo de esta premisa, es importante ahora hacer la distinción entre el proceso y procedimiento administrativo, pudiendo llegar a la conclusión de que el “...procedimiento administrativo tiene como propósito crear un acto administrativo mientras que en el proceso su finalidad es la de obtener una sentencia.”¹⁷⁵

En materia administrativa existen dos procedimientos principales, uno de ellos es el relativo a la elaboración o creación del acto administrativo, y que conlleva aparejada todas las situaciones de instancia de parte, actuación de la autoridad, ejecución, etc., y el segundo, relativo a la impugnación del acto administrativo ante la propia autoridad administrativa a través del recurso administrativo.

A los procedimientos de creación o elaboración del acto administrativo que se contemplan para efectos de la legislación mexicana en el Código Fiscal de la Federación, se les ha dado en llamar “para-procesales”, entendiendo “...**a aquellos procedimientos que por mandato de ley, su naturaleza o a solicitud de la parte interesada, requiere de la intervención de una autoridad sin que se esté promoviendo jurisdiccionalmente conflicto alguno entre las partes involucradas, es decir, no hay litigio.**”¹⁷⁶

Tales procedimientos para-procesales, encuentran su fundamento en el artículo 8° de nuestra Carta Magna, es decir, en la llamada garantía de petición, misma en que su parte conducente establece lo siguiente:

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”

¹⁷⁴ Alcalá-Zamora y Castillo, Niceto, citado por Gómez Lara, Cipriano, Op. Cit. p. 217

¹⁷⁵ Esquivel Vázquez, Gustavo A. Op. Cit., p.3 y s.s.

¹⁷⁶ Rodríguez Pavón, María Eugenia, “Procedimientos en el Código Fiscal de la Federación”, apuntes del Curso sobre Especialización en Justicia Administrativa, México, 2004, p.1

Antes de continuar, es pertinente agregar que dada la gama de procedimientos administrativos contemplados en el ordenamiento en cita y su extensa regulación, para efectos del presente estudio serán únicamente abordados en sus características primordiales, haciendo las anotaciones correspondientes sobre los mismos cuando así lo crea pertinente sin entrar a profundidad.

Sin embargo, antes de seguir adelante, resulta procedente exponer el siguiente cuadro comparativo que refiere a los requisitos (formalidades) que todas las promociones hechas por los particulares deberán contener en sus promociones.

De conformidad con el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, vigente durante el año 2006, y atento a lo establecido en el artículo segundo de sus disposiciones transitorias, se hace un cuadro comparativo entre el antes y después de la reforma a tal numeral

<p>Artículo 18.-Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien este legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital</p>	<p>Artículo 18.- Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 del Código en cita, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.</p>
<p>Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el número de ejemplares que establezca la forma oficial los anexos que en su caso esta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:</p>	<p>Las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:</p>
<p>I. Constar por escrito</p>	
<p>III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.</p>	
<p>IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.</p>	<p>III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.</p>
<p>Cuando no se cumplan con los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumplan con el requisito omitido. En el caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario</p>	<p>Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.</p>
	<p>Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 del Código en comento (las personas físicas que realicen actividades empresariales y en el ejercicio inmediato anterior hubieren obtenido ingresos menores a \$1,750,000.00, así como aquellos que sin realizar actividades empresariales, hubieran obtenido ingresos inferiores a \$300,000.00) no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este</p>

	<p>artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos.</p> <p>Además, deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.</p>
	<p>Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.</p>
	<p>Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren los párrafos cuarto y quinto de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.</p>

Es importante mencionar que con las reformas hechas al Código Fiscal de la Federación, y para los efectos de los párrafos primero y segundo del artículo citado, “...cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar **documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada** del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.”

Se entiende por documento digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, tales documentos deberán ir signados por una firma electrónica avanzada, la cual, mediante un certificado vigente, sustituirá la firma autógrafa del firmante.

En este orden de ideas, y después de señalar los requisitos legales para la formulación de cualquier petición a las autoridades hacendarias, es dable señalar aquellos procedimientos denominados instancias, “*entendidas éstas como las solicitudes o requerimientos y no así como las etapas o grados de un juicio*” conocidas como aclaraciones y consultas.

Respecto de las instancias a petición de parte (aclaraciones y consultas), se encuentran previstas en los artículos **33-A** y **34**, respectivamente del Código Fiscal de la Federación. En relación con las aclaraciones, y una vez cubiertos los

requisitos establecido en los artículos 18 y 19 (representación) del mismo ordenamiento, **los particulares podrán acudir ante las autoridades fiscales dentro de un plazo de seis días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de las resoluciones a que se refieren los artículos 41, fracciones I y III (Facultades discrecionales), 78, 79 y 81, fracciones I, II y VI del referido Código, así como en los casos en que la autoridad fiscal determine mediante reglas de carácter general, a efecto de hacer las aclaraciones que consideren pertinentes, debiendo la autoridad resolver en un plazo de seis días contados a partir de que quede debidamente integrado el expediente mediante el procedimiento previsto en las citadas reglas.**

Ahora bien, se dice que lo previsto en el citado artículo no constituye instancia, ni interrumpe ni suspende los plazos para que los particulares puedan interponer los medios de defensa. Las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

En relación con este último párrafo, se dice que este tipo de procedimiento no constituye una instancia e inclusive la autoridad puede tardarse más de los 6 días que tiene para resolver, con lo cual, el actor podría verse impedido para interponer los medios de defensa pertinentes. Por lo cual, y derivado de lo anterior, si tal procedimiento no es considerado una instancia, el promovente puede agotar los medios de defensa legales previstos en la ley en contra de la resolución, sin temor al sobreseimiento de la demanda, pues si solo constituye una aclaración y no una instancia, la causal de improcedencia prevista en el artículo 8, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativa no prosperaría.

En cuanto al segundo de los procedimientos aludidos, denominado “Consultas”, puedo definir las como aquellas solicitudes o peticiones formuladas sobre situaciones reales y concretas que no versan sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución a la autoridad administrativa por todo interesado que se vea afectado, en razón de la incertidumbre que sobre una disposición normativa o una duda sobre determina materia se tiene, y a la cual debe recaer una respuesta congruente en un plazo previamente establecido.

En tratándose de las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen de consultas, deberán cumplir, en adición a los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código de marras, con lo estipulado en el diverso 18-A del mismo ordenamiento (Código Fiscal de la Federación).

Por otra parte, existen otros procedimientos para-procesales derivados de la **iniciativa o solicitud por parte de las autoridades, sin intervenir la voluntad de los particulares**; dichas instancias se contienen en los artículos 36 y 41-A respectivamente del Código en cita.

Tales procedimientos, derivan de una facultad discrecional concedida a la autoridad hacendaria para revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, **siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.**

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

Por último, dentro de los procedimientos para-procesales a petición de parte del interesado contenidos en el Código en comento, se encuentran la solicitud de Devolución y Compensación, contemplados en los artículos 22 y 23 del mismo ordenamiento; y en cuanto al primero de ellos, tiene su origen en dos supuestos, por una lado cuando se trate de cantidades pagadas indebidamente y por el otro cuando proceda conforme a las leyes; de ahí que se hayan dejado en último lugar dentro de la categoría en comento, pues como podrá advertirse, tanto las consultas como las aclaraciones, pueden generar, sea por alguno de los supuestos mencionados, una devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco federal.

La solicitud de devolución puede ser resumida en los siguientes puntos:

- a) La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado; de forma total o parcial.
- b) En cuanto a las formas de pago, estas podrán ser: en depósito, en cuenta bancaria del contribuyente, en cheque nominativo, efectivo o certificados especiales.
- c) Respecto de la fecha a partir de la cual procede pagar la devolución. Desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente.
- d) Respecto a otras formas de pago. Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto se anula.

- e) Los plazos para efectuar la devolución. Son de 40 días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud, y de 25 días si se trata de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros.
- f) Los requerimientos dentro del plazo para efectuar la devolución son: en caso del primer requerimiento, dentro de los 20 días siguientes a la presentación de la solicitud, con un plazo para su cumplimiento de 20 días siguientes a la notificación, sino se cumple, se tendrá por desistido de la solicitud; y respecto del segundo, dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que se haya cumplido el primer requerimiento, con un plazo de 10 días siguientes a su notificación para su cumplimiento, en caso de incumplimiento, se le tendrá por desistido de la solicitud de la devolución.
- g) Respecto de otras reglas aplicables: En los requerimientos de solicitud de datos, no se considera que la autoridad inicia el ejercicio de sus facultades de comprobación; en cuanto a la resolución de devolución, no constituye una resolución favorable, asimismo, la obligación de devolver prescribe en los mismo términos y condiciones que el crédito fiscal.
- h) La solicitud de devolución puede generar intereses, para lo cual se estará a lo siguiente: si la solicitud de devolución fue negada y posteriormente es concedida por la autoridad en cumplimiento a una resolución dictada en algún medio de defensa, el cálculo de intereses se empieza a computar: en caso de determinación por el propio contribuyente, a partir de que se negó la autorización o que venció el plazo de 40 o 25 días, lo que ocurra primero; cuando se hubiese determinado por la autoridad y no procediera, a partir de que se efectúa el pago; y si no se presentó solicitud de devolución y ésta se efectúa en cumplimiento a una resolución emitida en algún medio de defensa, a partir de que se interpuso dicho medio de defensa respecto de los pagos efectuados con anterioridad a la interposición del medio de defensa y respecto de los pagos posteriores a dicha interposición, a partir de que se efectuó el pago.
- i) Existen otras reglas para el pago de intereses. Los intereses deben pagarse junto con la cantidad actualizada, si éstos no se pagan o se pagan en cantidad menor, se considerará negada en su totalidad o en la parte negada. En ningún caso, los intereses a cargo del fisco federal deberán exceder de los que se causen en los últimos 5 años.

Respecto de la compensación, es de señalarse que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del artículo 22 del Código en comento.

Existen causas de improcedencia respecto de la compensación; éstas se dan cuando se hubiese solicitado la devolución, cuando haya prescrito la obligación de la autoridad o respecto de cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, ya sea expresamente y por separado o incluidas en el precio.

Como resultado de los anteriores procedimientos (a la consumación y configuración del acto administrativo), el contribuyente afectado tendrá expedita la vía respectiva para impugnar a través de los medios respectivos, la resolución que le depara algún perjuicio; sin embargo, no en todos los casos el acto de molestia constara de una resolución expresa materializada en un documento, pues podría suscitarse la omisión en el cumplimiento de tal obligación, circunstancia en la cual la configuración de la figura denominada “negativa ficta” se haría presente.

Ahora bien, en cuanto hace a esta figura jurídica, la ley ha querido equipararla de manera irrefutable a una respuesta táctica de carácter negativa a lo solicitado por el gobernado, pudiendo por tal motivo, acudir a las vías jurisdiccionales previstas en las normas respectivas.

En relación con esta figura, queda por decir que la misma forma parte (como especie) del amplio genero “silencio administrativo”, el cual a decir de Martín Mateo “...se explica desde la teoría de los presuntos, es decir, ante la inactividad de la administración para evitar mayores perjuicios a los administrados, la ley interpreta el silencio en un determinado sentido, al objeto de obviar una paralización perjudicial de las tramitaciones administrativas, trascendentes para las posibilidades de actuación o de recurso, de los particulares. El silencio, pues, no es nada en sí; materialmente es inactividad, vacío en el obrar, pero esta ausencia es coloreada por el ordenamiento, dándole una significación determinada, esta significación puede ser positiva o negativa.”¹⁷⁷

Y se encuentra prevista en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, siendo su naturaleza ***“de orden procesal, dado que el silencio administrativo nació como un instrumento para hacer viable la defensa procesal del particular frente a la abstención de la autoridad por dictar una resolución a la petición de aquél.”***

¹⁷⁷ Martín Mateo, Ramón, “Manual de Derecho Administrativo”, 4ª edición, Comercial Malbar, Madrid, 1979, p.89

Respecto de la segunda categoría o clasificación de los procedimientos, es decir, administrativos de impugnación, son conocidos tanto en la ley y en la doctrina como **recursos administrativos**.

La figura del recurso administrativo es un medio de defensa propiamente dicho que se hace valer dentro de la esfera de la autoridad administrativa para que ésta tenga la oportunidad legal de reexaminar su acto administrativo a la luz de los argumentos hechos valer por el recurrente, y además se tiene la posibilidad de enmendar, llegado el caso, el acto administrativo, además de considerar que el mismo constituye un reconocimiento expreso a la garantía de audiencia. La finalidad que persigue este procedimiento administrativo de impugnación consiste en que la autoridad administrativa revoque, o al menos modifique, el acto administrativo de una manera favorable a los intereses del particular. Si ninguna de estas dos situaciones se presenta, entonces el acto administrativo será confirmado, teniéndose la posibilidad de impugnarlo a través del subsecuente medio de defensa.

Los recursos administrativos se dividen, en:

- a) **Recursos administrativos de Inconformidad.** Son aquellos que son resueltos por la misma autoridad que emitió el acto administrativo objeto del recurso.
- b) **Recursos administrativos de Revisión.** Son aquellos que son resueltos por el superior jerárquico de la autoridad emisora del acto que se combate.

Respecto de la segunda de las divisiones, es importante mencionar que en ocasiones los actos son emitidos por el propio superior jerárquico, trayendo en consecuencia la improcedencia del recurso que se trámite ante tal autoridad.

Sin embargo, la mayoría de los ordenamientos jurídicos en la materia, establecen una diversidad de recursos administrativos cuya denominación corresponde a los conceptos antes expresados, y que básicamente se unifican bajo el concepto de recurso administrativo de revocación.

- c) **Recursos administrativos Obligatorios y Optativos.** Serán de agotamiento obligatorio, por regla general, todos los recursos y por excepción voluntarios, cuando el legislador de manera expresa señale que el medio de defensa que se establezca en el ordenamiento respectivo se pueda hacer valer ya sea en la vía administrativa o en la vía contenciosa.

Los recursos administrativos abordados en el presente trabajo serán: el recurso de revocación, reclamación, queja y revisión (haciendo con posterioridad las

aclaraciones respectivas de porqué estos dos últimos no deberán o tendrán que ser considerados como tales dentro del proceso Contenciosos Administrativo).¹⁷⁸

La siguiente etapa es propiamente la conclusión del procedimiento administrativo, misma que tiene como objetivo la emisión del acto administrativo definitivo, pudiendo ser benéfico para el particular o en sentido adverso. En el primero de los casos, cuando la autoridad exteriorice de manera expresa el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales o administrativas, haciendo constar esta situación por escrito, no podrá ser desconocida unilateralmente por la propia autoridad cuando advierta con posterioridad que existieron errores en su voluntad; pudiendo únicamente revocar o anular el acto equívoco, mediante la interposición del Juicio Contencioso Administrativo a través de la figura jurídica conocida como el **“Juicio de Lesividad.”**

En el segundo de los casos, es decir, cuando la resolución definitiva sea adversa a los intereses del particular, una vez concluido el procedimiento administrativo de que se trate, el afectado podrá interponer los medios legales de defensa, sean formalmente jurisdiccionales o formal y materialmente jurisdiccionales.

Partiendo de lo referido en el párrafo anterior, es necesario mencionar que las funciones Estatales (entendiendo por tales a la legislativa, ejecutiva y jurisdiccional, como formas del ejercicio de las atribuciones en el desempeño de la actividad Estatal) se dividen para su estudio y calificación desde dos vertientes: material el uno y formal el otro.

El primero de ellos consiste en que, para calificar a una actividad Estatal determinada, se atiende a la naturaleza intrínseca de la función que mediante ella se realiza, tomando en consideración sus elementos jurídicos distintivos. Por el contrario, el criterio formal ya no tiene como base, para la estimación jurídica de determinada función del Estado, la índole sustancial de ésta, sino la calidad constitucional de la autoridad que normalmente esta encargada de desempeñarla.

De ahí que la forma más propicia para determinar si una función o un acto de autoridad (sea legislativo, ejecutivo o judicial) es la material; ello en razón de tener como base la naturaleza misma de la actuación Estatal, pues en el formal únicamente se atiende al órgano que lo realiza o emite, sin que ello sea un obstáculo para que pueda ejecutar otra diversa a la que originalmente tiene asignada (fenómeno temperamental o excepcional en Derecho Constitucional).¹⁷⁹

¹⁷⁸ Para un mejor entendimiento de ello, Véase Infra Capítulo IV, apartado.2.1.d.10.

¹⁷⁹ Burgoa Orihuela, Ignacio, “El Juicio de Amparo”, Editorial Porrúa, 38ª edición, México, 2000, p. 379

Por otra parte, lo que distingue a las tres funciones de acuerdo al criterio material, es la índole de los efectos que se ocasionan a través de ellos y la forma en la que se desarrollan.

En cuanto a la función jurisdiccional se refiere (por ser propia del presente trabajo) puede ser estudiada desde dos puntos de vista, por un lado, la función jurisdiccional propiamente dicha, y por el otro, la de control constitucional del poder judicial federal. Dentro de las atribuciones que nuestra Carta Magna señala en cuanto a su ejercicio a los Tribunales de la Federación, se encuentran aquellas que pueden ser desarrolladas de manera análoga en procedimientos del orden común, es decir, en la emisión de una resolución que dé por terminado un conflicto jurídico constitucional o no, sin que el juez que conoce la causa, se sitúe en una relación de control sobre las demás autoridades Estatales, ni mucho menos establecer un equilibrio entre los diversos órganos de gobierno en el ejercicio de sus atribuciones por la división de facultades, a través del control de los actos de éstos. Es decir, siguiendo la opinión del maestro Burgoa¹⁸⁰ **“...la función judicial de los Tribunales Federales consiste, pues, en resolver meramente un problema jurídico que se presenta a su conocimiento, sin que persiga mediante esa resolución, ninguna de las finalidades antes apuntadas (control de autoridades y de sus actos). Los casos competenciales en que los Tribunales de la Federación ejercen la función judicial propiamente dicha, se consignan en los artículos 104, 105 y 106 Constitucionales.”** No es óbice agregar a lo anterior, que los Tribunales Federales encargados de ejercer la función jurisdiccional y la de control constitucional son los Juzgados de Distrito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación; pues los Tribunales Unitarios de Circuito solamente desempeñan funciones jurisdiccionales propiamente dichas, y los Tribunales Colegiados de Circuito solo ejercitan la función de control constitucional.

En relación con la función judicial de control constitucional, es de aclararse que la misma será abordada con posterioridad en el apartado referente al Juicio de Amparo; por el momento baste decir que tal función se coloca en una relación política respecto de los otros dos órganos de gobierno, sean federales o locales.

Ahora bien, en otro orden de ideas y retomando la idea que me ha traído la división de las funciones jurisdiccionales, es imprescindible manifestar que se entiende por función jurisdiccional, pues recordemos que los medios de solución de controversias en la aplicación por parte de una autoridad Nacional del Convenio entre nuestro país y el vecino país del norte, son jurisdiccionales (atendiendo a la clasificación que ha sido dada respecto de la judicial propiamente dicha y la de control constitucional).

¹⁸⁰ *Ibidem*, Págs. 381-382

Para el maestro Cipriano Gómez Lara “...la **jurisdicción es una función soberana del Estado realizada a través de una serie de actos que están proyectados o encaminados a la solución de un litigio o controversia, mediante la aplicación de una ley general a ese caso concreto controvertido para solucionarlo o dirimirlo.**”¹⁸¹

La jurisdicción está comprendida dentro del proceso porque no puede haber proceso sin jurisdicción, como no puede haber jurisdicción sin acción. A la jurisdicción y a la acción, no se les puede pensar la una sin la otra, porque la acción aislada no puede darse y la jurisdicción no se concibe sino en virtud del acto provocatorio de la misma, que es precisamente la acción.

Por su parte, el maestro Gabino Fraga¹⁸² señala que la función judicial puede analizarse desde dos puntos de vista, como función formal y como función material.

Desde el punto de vista formal, la función judicial esta constituida por la actividad desarrollada por el poder que normalmente está encargada de los actos judiciales, es decir el órgano detentador de la función judicial.

Como función material, algunos autores la denominan función jurisdiccional, por creer que la expresión judicial solo evoca el órgano que la realiza, debiendo, por lo tanto, reservarla para cuando se haga alusión a su aspecto formal.

Se puede afirmar que la función jurisdiccional “...es una función del orden jurídico, y en ningún modo tiene un carácter meramente declarativo, y si constitutivo, pues es producción de derecho en el propio sentido de la palabra. Así como los dos elementos (hecho y consecuencia jurídica) deben ser ligados por la ley en la esfera de lo general, así también el dominio de lo individual tiene que serlo por la sentencia judicial. Por esto, la sentencia es una norma jurídica individual: es la individualización o concreción de la norma general o abstracta y no como si el derecho estuviera ya concluso en la ley, es decir en la norma general, y solo debiera ser expresado o hallado en el acto del tribunal.”¹⁸³

El acto jurisdiccional está constituido únicamente por la sentencia y no por los actos previos del procedimiento que, aunque implican determinaciones judiciales, solamente constituyen condiciones sucesivas para el desarrollo del proceso, y una colaboración de parte de los litigantes para conocer y defender a sus respectivas pretensiones.

¹⁸¹ Gómez Lara, Cipriano, Op. Cit., p.87

¹⁸² Fraga Magaña, Gabino, Op. Cit. Págs. 46-53

¹⁸³ Kelsen, Hans, Citado por Fraga Magaña, Gabino, Op. Cit. p. 49

La función jurisdiccional está organizada para dar protección al derecho, es decir evitar la anarquía social y mantener el orden jurídico y dar estabilidad a las situaciones de derecho.

Por ello, la función jurisdiccional no puede limitarse a declarar solamente que hay una situación de conflicto, sino que a través de la sentencia, debe como consecuencia lógica emitir una resolución que haga cesar el conflicto ordenando restituir y respetar el derecho ofendido.

La legislación positiva ha satisfecho esta exigencia estableciendo a favor de la sentencia, una vez que contra ella se han agotado todos los recursos, la presunción absoluta de verdad que no admite prueba en contrario, dándole la autoridad de cosa juzgada.

1.1.1.-Definitividad en el orden administrativo

En ese orden de ideas, resulta procedente mencionar que para que todo acto administrativo sea susceptible de combatirse por cualquiera de los medios de impugnación previstos, es requisito indispensable atender a la división que sobre la definitividad ha sido planteada, pues en materia fiscal y administrativa, el agotamiento de toda la etapa de creación del acto administrativo origina la definitividad en el orden administrativo, mientras que la inadmisibilidad de un recurso administrativo o la opcionalidad de éste en la ley respectiva, da origen a la definitividad en el ámbito contencioso. Lo anterior se robustece con la siguiente tesis emitida por la Segunda Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que establece lo siguiente:

RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO ADMINISTRATIVO. Son conceptos distintos la definitividad en el orden administrativo y la definitividad para efectos contenciosos, dado que la primera consiste en que se haya agotado la etapa de creación del acto administrativo, esto es, constituye una resolución definitiva en el ámbito administrativo, solo aquel acto de autoridad por el cual se culmina el proceso de creación del mismo, en tanto que la definitividad para efectos contenciosos, conforme a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 23 de la Ley Orgánica de este Tribunal se actualiza cuando una resolución no admite recursos administrativo o bien, cuando la interposición de este es optativa para el afectado.

Tercera época, Instancia. Segunda Sala Regional Metropolitana. Año VII, N° 83, Noviembre 1994.

1.1.2.- Definitividad para efectos contenciosos

Atendiendo a las condiciones anteriores sobre la división entre definitividad para efectos administrativos y en el ámbito contencioso, toca en el siguiente apartado, ocuparme del mismo.

La definitividad en el ámbito contencioso se encuentra presente cuando la ley del acto que se combate no consagra en ninguno de sus numerales recurso alguno para impugnar la resolución que causa agravio al sujeto pasivo, o cuando previéndolo, éste es de interposición optativa; sin embargo, es viable mencionar que en algunas ocasiones determinados reglamentos prevén de manera obligatoria la interposición de un recurso en ellos contenidos; prescripción que resulta inoperante si la ley reglamentada por tal ordenamiento legal es omisa en cuanto al señalamiento de recurso alguno.

Tal criterio se robustece atendiendo a lo prescrito por el artículo 11 de la ley orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sus párrafos primero y segundo, que a letra establecen lo siguiente:

“El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación
[...]

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se consideran definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.”

Ahora bien, en tratándose de la aplicación de alguna de las disposiciones contenidas en el Convenio para evitar la doble imposición motivo del presente estudio, y contra las cuales proceden los medios domésticos de solución de controversias, cabe hacer la siguiente puntualización: **por aplicación puede entenderse una de las formas concretas de actuación por parte de la autoridad de alguno de los Estado signatarios (legislativas, administrativas o judiciales) en relación con el género “medidas adoptadas”, pues de acuerdo con tal concepto (del que a la vista resalta su amplitud), podría ser referido tanto a las leyes, reglamentos, reglas, procedimientos, decisiones, actuaciones administrativas o cualquier provisión o actuación similar adoptada por una de las partes contratantes**, y en el caso específico resulta serlo tanto de parte de nuestro Estado Nacional, como del vecino país del norte.

En este orden de ideas y antes de entrar al estudio de cada uno de los medios de solución que contempla nuestro país en tratándose de la aplicación de la referida norma jurídica, es menester señalar la importancia a tener en cuenta respecto de toda la teoría del acto administrativo anteriormente expuesta a lo largo de este capítulo, pues la misma servirá de guía al relacionarla con el presente apartado.

1.2-Fundamento legal para la interposición de los medios ordinarios de solución de controversias

El apartado aquí tratado es de vital importancia, pues centra medularmente el punto base del presente trabajo, cuando por virtud de la aplicación de alguna de las disposiciones contenidas en el Convenio en cita, un particular se ve afectado en su

esfera jurídica por el actuar de las autoridades administrativas (principalmente aunque no las únicas) de nuestro país, motivo por el cual acudirá en defensa de sus derechos e intereses tratando de restaurar el orden legal del que era partícipe hasta antes del agravio causado por las responsables. Tales medios de defensa se encuentran en su mayoría, contemplados en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Amparo; me refiero tanto al Recurso de Revocación, al Juicio Contencioso Administrativo, al Recurso de Revisión como al Juicio de Garantías.

1.2.1.-Artículo 125, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación.

El artículo en cita, resulta ser muy importante en la vida y procedencia de los medios ordinarios de impugnación en materia fiscal internacional, pues es éste quien reconoce la posibilidad de acudir tanto a la vía nacional como a la internacional para la solución de controversias surgidas con motivo de la aplicación de cualesquiera de las disposiciones jurídicas contenidas en el Convenio México-Estados Unidos en materia de doble imposición internacional. En ese orden de ideas, el aludido precepto establece que:

“Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”

El ideal de considerar procedimientos a los medios de solución de controversias previstos en un Convenio para evitar la doble imposición, viene dado en razón de su naturaleza jurídica; lo anterior se desprende de la sola lectura realizada al artículo relativo al “Procedimiento Amistoso” respectivo de cada norma internacional (en el caso específico del Convenio entre México y los Estados Unidos es el 26) pues como podrá observarse, la serie de actos desplegados para dar solución a un conflicto por las autoridades de cada país, son llevadas a cabo por ellas mismas cuando así lo consideren necesario para una debida aplicación que sobre las disposiciones del Convenio se planteen en caso de duda o no “estarse en condiciones de adoptar una solución satisfactoria.”

Ahora bien, es pertinente señalar que los llamados “Procedimientos Amistosos de Solución de Controversias” encuadran casi perfectamente dentro de la categoría de los ya referidos “Procedimientos Administrativos de Impugnación”, en donde la propia autoridad es quien una vez sometida a su conocimiento una situación determinada por parte del contribuyente, resuelve la misma conforme a derecho; sin embargo – y a juicio del que suscribe-, tal procedimiento impugnativo tiene una

variante, consistente en la realidad jurídica de la concreción definitiva del acto administrativo con anterioridad a la fecha en que el asunto es puesto a su disposición, es decir, que a diferencia de lo que sucede en un verdadero procedimiento administrativo de impugnación en donde la gestación definitiva del acto administrativo encuentra su origen en el mismo, en los procedimientos amistosos de solución de controversias el acto administrativo que ahí se plantea **-algunas veces-** ya es definitivo.

La expresión de tiempo “algunas veces” aquí utilizada por el que suscribe, encuentra su significado real cuando el acto administrativo no es definitivo, es decir, cuando las autoridades de cada Estado no hayan conocido en primera instancia el problema de aplicación de las disposiciones del Instrumento internacional mismo.

Un ejemplo de lo dicho en el párrafo anterior, se encuentra en el hecho de someter en un primer momento (y como primera instancia) la interpretación de un precepto contenido en el Convenio, relativo a saber si la regla de conflicto que decide la calificación de una sociedad con doble residencia (que a los efectos de la citada norma internacional, lo será solo uno de los Estados signatarios) tiene como resultado de su aplicación, efectos de considerar a dicha sociedad en el país “perdedor” como un no residente, y por lo tanto, si resulta procedente la aplicación de las reglas para los establecimientos permanentes, y si además tal efecto de no residencia podrá ser extensiva a un tercer país con los que ambos Estados tienen firmado un Convenio de doble imposición.

Todo esto será mejor entendido cuando se vea -en páginas posteriores- la forma concreta de aplicación del Convenio México-Estados Unidos en relación con alguna (s) de su (s) disposición (es), por el momento baste decir que todo lo argüido en este punto (en estrecha vinculación con todo lo manifestado hasta ahora) será de gran utilidad para estar en aptitud de tratar de entender la aplicación del instrumento internacional citado.

Por otra parte, la opción en la interposición de los medios de solución internacionales de controversias, con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios domésticos parecería ilógica, pues ¿cómo podría interponerse un medio internacional para la solución de un conflicto cuando ésta ya ha sido dictada?, la respuesta a esta pregunta se encuentra implícita en el mismo párrafo, pues contra la resolución dictada en los medios ordinarios de impugnación no procederá la vía internacional; ¿entonces existe una contradicción y falta de técnica jurídica en el mismo párrafo?, de acuerdo a la interpretación que hace el suscrito, NO, pues el precepto se refiere a la resolución recaída al acto de aplicación combatido, no así, al nuevo conocimiento de la resolución administrativa que da origen a la impugnación a través de medios ordinarios, es decir, que se hace a un lado (cuando

resulta negativo a los intereses del particular) la decisión de los órganos, tanto administrativa como la jurisdiccional del Tribunal y de la Autoridad. Pero el legislador no quiso dar un trato inequitativo a nuestra legislación, motivo por el cual, en el artículo 8, fracción XIV, de la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso¹⁸⁴ señaló que:

“Es improcedente el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

[...]

XIV. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.”

Como puede observarse, la improcedencia, y por consecuencia el sobreseimiento, se da si el Juicio Contencioso es promovido con posterioridad a la resolución definitiva que recaiga al acto de aplicación del Convenio mismo en la vía internacional prevista en el ordenamiento citado, conocido y resuelto por el juzgador nacional; es decir, que para la operación del sobreseimiento del Juicio Contencioso, es condición necesaria, el haber sido resuelto en primer momento por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, desconocer tal resolución y acudir a los medios internacionales con la finalidad de hacer del conocimiento nuevamente la resolución administrativa que ya se combatió y que por obvias razones resultó adverso a los intereses del particular; luego entonces, contra esta segunda resolución (primera en vía internacional) no podrá promoverse el medio ordinario de impugnación correspondiente (Juicio Contencioso) por parte del promovente, pues lo que se trata de evitar es la inseguridad jurídica y falta de economía y celeridad procesal; sin embargo, tal precepto, en concordancia con el diverso 13, penúltimo párrafo de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso (antes 207, párrafo cuarto), dan el mismo tratamiento al Juicio Contencioso, pues una resolución emitida con anterioridad a los medios ordinarios de solución de controversias en vía internacional, podrá ser no tomada en cuenta y promoverse medios domésticos contra la resolución originaria administrativa; tal criterio se sustenta atendiendo a lo siguiente:

¹⁸⁴ Dicho supuesto se encontraba contemplado en el anterior artículo 202, fracción XV, del Código Fiscal de la Federación, mismo que se contenía en las disposiciones comprendidas de los artículos 197 a 263, Título VI, del citado Código derogado a partir del 1° de Enero de 2006, según publicación hecha en el Diario Oficial de la Federación el 1° de Diciembre de 2005. Por tanto, y al darme alcance las reformas señaladas a la fecha de elaboración del presente trabajo, sustituiré los artículos utilizados, poniendo entre paréntesis los derogados.

Artículo 13

“La demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.
[...]

Cuando el interesado fallezca durante el plazo para iniciar juicio, el plazo se suspenderá hasta un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para interponer la demanda si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento, inclusive en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

Como se observa, la intención del legislador fue la de otorgar un trato igual tanto al orden nacional como al internacional, pudiendo dar oportunidad al particular de combatir el acto consistente en la aplicación de las disposiciones jurídicas contenidas en el convenio de doble imposición por los medios ordinarios de impugnación o por la vía internacional prevista en el ordenamiento en cuestión.

Ahora bien, una vez hecha la aclaración anterior, pasaré a examinar cada uno de los medios ordinarios de impugnación con que cuenta el particular en contra de la resolución que le depara perjuicio por la aplicación del Convenio en estudio.

2.-Recurso de Revocación -artículo 116 del Código Fiscal de la Federación- a)Naturaleza Jurídica

Para entrar al estudio del recurso de revocación, es pertinente retomar algunas consideraciones hechas sobre el mismo.

Para el maestro Gabino Fraga, **“...el recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo.”**¹⁸⁵

De ahí que la naturaleza jurídica del recurso administrativo de revocación contemplado en el Código Fiscal de la Federación, es la de ser un medio ordinario de impugnación propiamente dicho, no procesal, pero sí procedimental, que puede modificar o anular el o los actos administrativos dictados en materia fiscal federal que se consideren violatorios de los intereses del particular.

De acuerdo a la clasificación doctrinaria, los elementos de los recursos administrativos se clasifican en esenciales y secundarios.

¹⁸⁵ Fraga Magaña, Gabino, Op. Cit. p. 435

En cuanto a los elementos esenciales se requiere:

- i) Una ley que establezca un recurso
- ii) Un acto administrativo previo que sirva de causa y antecedente para la promoción o presentación del recurso.
- iii) La existencia de una autoridad administrativa que deba tramitarlo y resolverlo
- iv) La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente.
- v) La existencia de una obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

Por su parte, los elementos secundarios son:

- i) Plazo de interposición del recurso.
- ii) Formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición del recurso.
- iii) Pruebas.
- iv) Posible suspensión y sus requisitos.

b) Supuestos consagrados para el conocimiento del asunto ante la autoridad competente -artículo 117, fracción I, incisos a), b) y d)-

b.1) Procedencia del Recurso. Cabe resaltar que de acuerdo a lo establecido por el artículo 120 del ordenamiento en comento, la interposición del presente recurso es optativa antes de acudir al Juicio Contencioso.

El recurso de revocación procederá contra:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.**
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.**
- c) Dicten las autoridades aduaneras.
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.**

II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea

imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.

Como puede observarse, la fracción I, del artículo en cita refiere en primer momento a las resoluciones definitivas en las que se determinen créditos fiscales (atendiendo a la terminología empleada por el Código Fiscal en su artículo 4°); esto por supuesto resulta lógico en razón de lo prescrito por los artículos 31, fracción IV Constitucional, 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 1°, 2°, 3°, 5° y 6, del Código en comento, siendo estos dos últimos muy importantes, los cuales a la letra establecen lo siguiente:

Artículo 5

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Artículo 6

Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

(...)

Es decir, que la resolución definitiva dictada por cualquier autoridad fiscal federal en la que se determinen contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios, podrá ser motivo de impugnación por el particular cuando cause un agravio o lesione sus derechos; y en materia de doble imposición por parte de nuestras autoridades, solo en tratándose de los impuestos que afecten de manera positiva el patrimonio de los contribuyentes; tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta.

Como consecuencia de la impugnación a la resolución fiscal definitiva, la autoridad administrativa que conoce de la tramitación del recurso podrá, en la emisión de su resolución al medio intentado (Artículo 133 del Código Fiscal de la Federación):

I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

II. Confirmar el acto impugnado.

III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.

V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

Es importante antes de continuar, hacer la diferencia entre un recurso desechado, tenerlo por no interpuesto, declararlo improcedente y/o sobreseerlo. Cuando se hace referencia a los términos “tener por no interpuesto el recurso” y “desecharlo”, se tiene el mismo efecto de no admitirlo; en cambio, cuando se declara improcedente, da lugar al sobreseimiento, pero no todas las causales de aquel, son motivo para la declaración de éste, o en otras palabras, no todo auto de sobreseimiento es consecuencia de una causal de improcedencia, pero si toda improcedencia da lugar a la causal de sobreseimiento. Ahora bien, para tener una mejor visión de lo que aquí se trata, es menester señalar que la improcedencia es entendida como la falta de fundamento, de oportunidad o derecho, es decir, la improcedencia se da ante situaciones de hecho o de derecho que son insubsanables para entrar al fondo del asunto; asimismo, la improcedencia puede ser anterior a la promoción de la acción o superveniente, es decir, posterior a la iniciación del recurso de revocación.

La preexistencia de una causal de improcedencia de la acción intentada en el recurso en comento, abarca todas las hipótesis del artículo 124, mientras que la superveniencia de ella, solo opera en determinados casos, y que lógicamente aparecen dentro del procedimiento ya iniciado, como sería el caso de la fracción VII. Por su parte, el sobreseimiento es entendido **como un acto procesal originado en respuesta de una facultad judicial que pone fin a una instancia, siendo definitivo**, esta definitividad no resuelve el fondo del asunto subyacente, es decir, no establece la delimitación substancial de los derechos disputados en juicio. En cambio la omisión de alguno de los requisitos exigidos en los artículos 122 y 123 del Código Fiscal de la Federación, tendrá el efecto de tener por no presentada la demanda o simplemente desecharla, es decir, no admitirla, con lo cual, el proceso o juicio ni siquiera a empezado, pudiendo el actor volver a presentarla si todavía se encuentra en término; situación distinta es la de declarar improcedente la acción

intentada, pues como se dijo, procederá el sobreseimiento, mismo que podrá ser decretado por alguna causal distinta a las de improcedencia, es decir, que para decretar sobreseimiento es requisito que los procedimientos ya se hayan iniciado, y aún los que se encuentren en estado de resolución. De todo ello, lo que se trata de significar es que una causal de improcedencia nunca desechará una demanda, pues tal efecto, solo es perfectamente adecuado al desechamiento simple o a tenerla por no presentada, ello en virtud de que en un primer momento, el juzgador no sabrá si un procedimiento está pendiente de resolverse, no afecta el interés del recurrente, o el acto está consentido, etc., pues tal conocimiento se dará al contestar la demanda por la contraparte y aportar los elementos de prueba necesarios para demostrar que así es, y que por lo tanto la improcedencia en la acción o pretensión debe dar lugar a que el juicio se sobresea. Por tanto, resta adicionar que existe una falta de técnica legislativa, pues el desechamiento simple y tener por no presentada la demanda tiene el mismo efecto; de ahí que se debe hablar de una u otra para no confundir más a los sujetos que la aplican y los que la reciben, pero nunca de ambas como si se tratase de dos figuras jurídicas con efectos diversos; y en cuanto a los términos **desechar el recurso por improcedente y sobreseer el juicio**, los mismos se refieren al estudio previo de la acción intentada por el promovente, la cual tendrá que ser **resuelta mediante una sentencia (dictada o no en la audiencia constitucional según la hipótesis de que se trate)** sin entrar al fondo del asunto.

c) Tramitación del recurso ante la autoridad administrativa competente del acto que se combate

Ahora bien, una vez hechas las aclaraciones respectivas y mencionados los requisitos necesarios para la interposición del recurso administrativo, es menester señalar que el escrito de interposición del mismo, deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en los artículos 127 (interposición del recurso por violaciones al procedimiento administrativo de ejecución) y 175 (las bases para la enajenación de bienes inmuebles) de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos (artículos) se señala.

En el supuesto de interposición del recurso de revocación ante una autoridad distinta a la que de acuerdo a su competencia deba conocer del asunto, esta deberá turnarlo a aquella que por razón del domicilio o la que emitió o ejecutó el acto que se recurre lo sea (competente), pudiéndolo hacer por correo certificado con acuse de recibido en el caso de que tal envío se realice desde el lugar de residencia del recurrente.

De conformidad con el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación, quedan exceptuadas para la admisión de pruebas, la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones, salvo cuando en este último caso se refiera a la petición de informes sobre hechos que obren en sus expedientes o documentos agregados a ellos, es decir que de manera prohibitiva y limitativa, expresamente se describen las pruebas no susceptibles de ofrecimiento.

Para el caso de alguna (s) prueba (s) superveniente (s), la única limitación estriba en no ofrecerla (s) antes de se haya dictado la resolución del recurso.

En el caso de confesión expresa del recurrente, presunciones legales que no admitan prueba en contrario y/o hechos legalmente afirmados por las autoridades que consten en documentos públicos, harán prueba plena en el juicio, salvo en el caso de que en los referidos documentos públicos se contengan declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos particulares, pues de ser así solo probarán plenamente que ante la autoridad que los expidió se hicieron tales o cuales declaraciones o manifestaciones

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración, se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles. Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad.

Para el trámite, desahogo y valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones legales que rijan para el juicio contencioso administrativo federal, a través del cual se puedan impugnar las resoluciones que pongan fin al recurso de revocación, en tanto no se opongan a lo dispuesto en el Capítulo II.

c.1) Desconocimiento del acto que se combate o ilegalidad en su notificación

Ahora bien, antes señalar cuales son los requisitos externos o formales y los requisitos internos o sustanciales de la resolución que resuelve el recurso, es pertinente dar a conocer los actos administrativos que no se notificaron o que se notificaron ilegalmente al particular, mismas (notificaciones) que podrán ser impugnadas a través del recurso en estudio junto con el acto principal, así como el procedimiento administrativo de ejecución y los medios y procedencia en la forma de garantizar el interés fiscal.

Para tal efecto y por razones prácticas, el artículo que se refiere tanto al desconocimiento del acto que se combate o a la ilegalidad en su notificación (artículo 129 del Código Fiscal de la Federación) se tiene por aquí reproducido

como si a la letra se insertase; sin embargo, con el análisis que se lleve a cabo del mismo en los siguientes párrafos, quedará entendido la esencia del tal numeral.

El artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, es el que da vida a los dos supuestos en él consagrados para la interposición del recurso de revocación en tratándose de un acto administrativo que no ha sido notificado o que si lo fue, éste se realizó de manera ilegal.

Así, el referido artículo 129 establece dos hipótesis consistentes en que:

El acto administrativo que se conoce e impugna por el contribuyente resulta ser el principal. Es decir, la impugnación se realizará en contra de la ilegal notificación que del crédito fiscal originario haya sido realizado, y en su caso, contra el mismo acto administrativo; en este primer supuesto se habla de la omisión en el cumplimiento obligatorio de las formalidades que el acto de notificación debe revestir.

El particular negara conocer el acto originario, teniendo entonces la autoridad competente, una vez interpuesto el recurso respectivo, que exhibir los documentos necesarios en donde se acredite que el acto combatido y tildado de desconocido por el contribuyente ha sido notificado debidamente (siendo el caso), cubriendo todas las formalidades que al efecto son prescritas por el ordenamiento respectivo (Código Fiscal de la Federación); pudiendo surgir como consecuencia de esto último, otros dos supuestos:

- a) Que el contribuyente niegue de manera categórica que los documentos exhibidos por la autoridad son verídicos, y en consecuencia legales, correspondiendo la carga de la prueba a el mismo (contribuyente), con la finalidad de desvirtuar lo argumentado y ofrecido como prueba por las autoridades o;
- b) Argumentar que el acto originario no haya sido legalmente notificado, caso en el cual también deberá probar la razón de su dicho.

Por todo ello, el particular contará con el término de 45 días a partir del día siguiente a aquel en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, se tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo o en la que se le dio a conocer en los términos de la fracción II, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, hubiese formulado en contra de dicho acto; desprendiéndose de ello que al momento de que le ha sido dado a conocer el acto y la notificación que en principio

se negó en su totalidad, comienza a correr el término para la interposición de este medio de defensa, no siendo procedente el desechamiento del recurso por consentimiento del acto (Art. 124, fracción IV del Código en cita), toda vez que las actuaciones para el cómputo del plazo para la interposición del mismo, no corren a partir de que la autoridad dice que las notificó, pues esa diligencia de notificación es la que primeramente se controvertió

Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada, y como consecuencia de ello la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, desechará dicho recurso.

Este tipo de impugnación puede ser encontrada en el Juicio Contencioso Administrativo, específicamente en el artículo 16 de la LFPCA (antes 209 Bis del CFF), del cual me ocupare más tarde.

c.2) Procedimiento Administrativo de Ejecución

En lo concerniente al Procedimiento Administrativo de Ejecución, encuentra su fundamento en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, y se da como resultado de una facultad coercitiva de la autoridad administrativa para exigir del contribuyente el cumplimiento de la obligación de pago por adeudo de un crédito fiscal omitido, sea porque éste no haya sido cubierto o porque no fue garantizado el interés fiscal dentro de los plazos establecidos, ello al hacerse el requerimiento respectivo.

Del concepto anterior se desprenden los siguientes elementos

- 1) El Procedimiento Administrativo de Ejecución es un conjunto o serie de actos concatenados entre sí para exigir el cumplimiento de una obligación tributaria omitida.
- 2) La exigibilidad del cumplimiento del adeudo fiscal cuando no se hubiese interpuesto medio de defensa alguno en contra de aquel, deriva del artículo 145 (CFF) cuando menciona que *“Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos...”*, con lo cual se trata de significar que si no se hubiese interpuesto medio de defensa alguno en el que se solicite la suspensión contra la determinación del crédito principal debidamente notificado, y tampoco se hubiese efectuado el pago, procederá llevar a cabo la ejecución del crédito adeudado.
- 3) En cuanto a la iniciación del Procedimiento Administrativo de Ejecución dentro de la tramitación de un juicio, también encuentra su fundamento en el propio artículo 145 al disponer

que “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido(...) garantizados dentro de los plazos señalados por la ley...” es decir, que si una vez notificado el crédito fiscal determinado (originario) el contribuyente interpusiese alguno de los medios de defensa respectivo pero omitiese solicitar la suspensión o garantizar el interés del fisco contra la ejecución de los créditos adeudados, la autoridad fiscal tendrá la facultad para hacer exigible el pago de los mismos.

Ahora bien, el artículo 142 en relación con el 141(ambos del Código Fiscal de la Federación) señala la hipótesis para considerar al Procedimiento Administrativo de Ejecución como una de las causas para garantizar el interés fiscal. Por su parte, el segundo de los ordenamientos señala los supuestos de cómo es posible garantizar el interés del fisco; tal numeral reza a la letra lo siguiente:

- I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes.
- II. Prenda o Hipoteca.
- III. Obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- IV. Embargo en la vía administrativa.
- V. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente
- VI. En caso de imposibilidad de las anteriores, Fianza.

Por otra parte, es dable manifestar que el contribuyente una vez interpuestos el recurso de revocación o en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previstos en un convenio para evitar la doble imposición, tendrá un plazo de cinco meses, contados a partir de la fecha de interposición de cualquiera de los mencionados medios de solución de controversias, para garantizar el interés fiscal.

Asimismo, es preciso señalar que en caso de negativa o violación (antes o durante la tramitación del recuso) a la suspensión del Procedimiento Administrativo de Ejecución, los afectados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución.

Por último, y en concordancia con lo dicho en el presente apartado, queda por diferenciar las figuras del embargo en la vía administrativa y el diverso en la vía ejecutiva.

En el caso del embargo en vía ejecutiva, es el artículo 151 del Código Fiscal quien establece su procedencia, pues ante la imposibilidad probatoria de cumplimiento en el pago de un crédito fiscal exigible por parte del contribuyente o de haberlo garantizado al interponerse algún medio de defensa, la autoridad administrativa, previo requerimiento de pago, procederá, con intervención del particular (artículo 155 del CFF), a trabar embargo sobre los bienes o a intervenir sobre la negociación del deudor en todo lo que de hecho y por derecho le corresponda. En cambio, el embargo en la vía administrativa se solicita como una forma de garantizar el interés fiscal cuando un crédito ha sido determinado pero no requerido de pago (hasta en tanto no haya transcurrido el término fijado en el artículo 144 de 45 días); pudiendo además (el interés fiscal así garantizado) ser exigido mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

2.1-El Juicio Contencioso administrativo y su operatividad en el convenio de doble imposición.¹⁸⁶

a)Naturaleza Jurídica

En cuanto a la naturaleza del Juicio Contencioso Administrativo, puedo decir que es la de ser un proceso jurisdiccional, empleado para dirimir una controversia o litigio entre las partes interesadas, los terceros ajenos a la relación sustancial a través de la aplicación de una ley general a un caso concreto, por la emisión de un acto de autoridad administrativa que lesiona la esfera jurídica de los contribuyentes y en casos excepcionales, el interés del fisco federal.

Ahora bien, el órgano facultado para dirimir las controversias surgidas entre la administración pública federal (y organismos descentralizados) y los particulares, es el actual Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (anteriormente Tribunal Fiscal de la Federación, según la Ley de Justicia Fiscal de 27 de agosto de 1936, misma que le da nacimiento), cuya naturaleza jurídica viene dada por el artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; sin embargo, lo que hoy día es uno de los mejores Tribunales en impartición de justicia, anteriormente fue visto como un órgano violatorio de nuestro máximo ordenamiento; esto en razón de que algunas voces argumentaron que se contravenía la división de funciones (artículo 49), pues la función privativa para dirimir controversias era por excelencia la del órgano judicial (artículo 104); asimismo, se le considero como un tribunal especial, yendo en consecuencia, en contra del artículo 13 de nuestra Carta Magna, y debido a que el Tribunal formaba parte del órgano ejecutivo federal, se dio por manifestar que las resoluciones

¹⁸⁶ Como fue referido con antelación (ver nota a pie de página 182) el Título VI del Código Fiscal de la Federación, mediante reforma de 1 de Diciembre de 2005, fue derogado, dando paso a la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por tanto reitero mi postura de citar los artículos de dicha ley y en seguida los derogados.

emitidas por tal órgano resultaban imparciales, motivo por el cual, según reforma al artículo 104 de la Norma Fundamental (publicada en el Diario Oficial de la Federación), se dio autonomía a los fallos o decisiones del Tribunal Fiscal; tal artículo, establecía que: “... II.- *En los Juicios en que la Federación este interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación contra las sentencias de segunda instancia o contra las de Tribunales administrativos creados por la ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos*”

En la actualidad establece lo siguiente:

Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

I.- De todas las controversias del orden civil o criminal que se susciten sobre el cumplimiento y aplicación de leyes federales o de los tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano. Cuando dichas controversias sólo afecten intereses particulares, podrán conocer también de ellas, a elección del actor, los jueces y tribunales del orden común de los Estados y del Distrito Federal. **Las sentencias de primera instancia podrán ser apelables para ante el superior inmediato del juez que conozca del asunto en primer grado;**

Tal disposición se encuentra en estrecha relación con el diversos 73, fracción XXIX-H que a la letra reza lo siguiente:

“El Congreso tiene facultad:

[...]

XXIX-H.- Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso-administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.”

Como es de fácil observancia, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (nueva denominación conforme a lo establecido por el artículo Décimo Primero, fracción III, de las disposiciones transitorias publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 2000), nace como un tribunal dependiente del órgano ejecutivo federal, con competencia exclusiva para resolver, en un primer momento, controversias en materia fiscal; sin embargo, como resultado de las modificaciones hechas mediante el Artículo Tercero del Decreto por el que “*Se Expiden Nuevas Leyes Fiscales y Se Modifican Otras*” del 7 de diciembre de 1995, y publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 15 del mismo mes y año, se expidió la nueva Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que entró en vigor el 1° de enero de 1996, y abrogó a la Ley Orgánica anterior, de acuerdo a los Artículos Primero y Segundo Transitorio de la nueva Ley Orgánica, respectivamente, trayendo como consecuencia el incremento en el número de asuntos, y ampliándose lógicamente el conocimiento del Tribunal Federal para tramitar y resolver de manera imparcial, justicia en áreas administrativas hasta antes desconocidas, tales como la Propiedad Industrial,

Derechos de Autor, de Protección al Consumidor y de Competencia Económica, así como de las demás materias contenidas en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1994, y en vigor hasta el 1° de Junio de 1995 de acuerdo al Artículo Primero de sus disposiciones transitorias), ley que viene a aplicarse (para algunos supletoriamente, para otros en lo principal, de acuerdo a los artículos segundo y tercero de sus disposiciones transitorias) a todos los actos, procedimientos y resoluciones de la administración pública federal centralizada, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados Internacionales de los que México sea parte, incluyendo a los organismos descentralizados de la administración pública federal paraestatal respecto a sus actos de autoridad, a los servicios que el Estado preste de manera exclusiva, y a los contratos que los particulares sólo puedan celebrar con el mismo. Se excluye de lo anterior, a las materias de carácter fiscal, responsabilidades de los servidores públicos, justicia agraria y laboral, así como al ministerio público en ejercicio de sus funciones constitucionales. En relación con las materias de competencia económica, prácticas desleales de comercio internacional y financiera, únicamente les será aplicable el título tercero A.

b) Supuestos consagrados para la competencia del asunto ante el TFJFyA.- artículo 11, fracciones I, II y IV de la Ley Orgánica del TFJFyA.

Derivado de lo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es competente para conocer, de acuerdo a la ley orgánica del mismo órgano, de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

I.- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

II.- Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.

III.- Las que impongan multas por infracciones a las normas administrativas federales.

IV.- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores.

(...)

Con la ampliación de competencia al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se le concede facultades para conocer de cualquier acto o resolución, tanto de la administración pública federal centralizada como de la paraestatal.

Asimismo, y en concordancia con el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el diverso 11 de la LOTFJFyA, el Tribunal Fiscal conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones antes aludidas y de su competencia.

También conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución negativa ficta, configurada en las materias de su competencia, por el transcurso del plazo que señalen las disposiciones aplicables o, en su defecto, por la ley federal de procedimiento administrativo.

Ahora bien, la materia que para efectos del presente estudio se ha tomado, es la fiscal, razón por la cual, las fracciones que dan vida al juicio por la aplicación de las disposiciones contenidas en el convenio para evitar la doble imposición entre México y el vecino país del Norte, son las citadas I, II y IV de la ley referida (LOTFJFyA), resaltando a la luz la razón, toda vez que el instrumento internacional citado tiene como objeto al Impuesto Sobre la Renta (incluida la generada por dividendos), motivo por el cual, las restantes del artículo 11 de la mencionada ley, salen del campo de conocimiento de este estudio.

c) Procedencia del juicio contencioso por elección (opción) en la interposición del recurso de revocación.

El artículo 11 de la Ley Orgánica en comento, establece que para efectos del conocimiento del órgano jurisdiccional (en sentido material, pues se sabe que formalmente es la de ser un tribunal administrativo ubicado en el ámbito de la función ejecutiva, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que su ley establece {artículo 1 de la Ley Orgánica}), toda resolución deberá ser definitiva, entendiéndose por tal a aquella (resolución) que no admita recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

Como fue visto en apartados anteriores, la interposición del recurso de revocación, de acuerdo al artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Y en tratándose de las resoluciones administrativas con base en el convenio para evitar la doble imposición en estudio, tal facultad de opción encuentra sustento en los artículos 125, párrafo tercero del Código Fiscal¹⁸⁷; 8, fracción XIV(antes 202,

¹⁸⁷ Véase Infra, apartado 1.2.1 “Artículo 125, párrafo tercero del Código Fiscal de la Federación.”

fracción XV) y 13 Penúltimo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso (antes 207, párrafo IV del CFF).

d) Tramitación del Juicio Contencioso en materia de doble imposición internacional

La procedencia del Juicio Contencioso Administrativo se encuentra regida por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que deroga el Título VI del Código Fiscal de la Federación; integrada por 79 artículos distribuidos en cinco Títulos estructurados de la forma siguiente: Título I “Del Juicio Contencioso Administrativo Federal” dividido en tres capítulos (Disposiciones Generales; Improcedencia y Sobreseimiento; Impedimentos y Excusas); Título II “De la Sustanciación y Resolución del Juicio” dividido en nueve capítulos (De la Demanda; De la Contestación; De las Medidas Cautelares; De los Incidentes; De las Pruebas; Del Cierre de la Instrucción; Facultad de Atracción; De la Sentencia; Del Cumplimiento de la Sentencia y la Suspensión); Título III “De los Recursos” dividido en dos capítulos (De la Reclamación; De la Revisión); Título IV “Disposiciones Finales” dividido en tres capítulos (De las Notificaciones; De los Exhortos; el Cómputo de los Términos) y; Título V “ De la Jurisprudencia”.

De conformidad con el artículo 1 de la LFPCA, los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se registrarán por las disposiciones de esta nueva Ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los convenios internacionales de los que nuestro país sea parte.

Las partes en el Juicio Contencioso Administrativo son:

- a) El demandante;
- b) Los demandados. Teniendo tal carácter i) la autoridad que dictó la resolución impugnada; ii) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa; iii) El jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u Organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal. Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación y;

- c) El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

En tratándose de la improcedencia y el sobreseimiento, los artículos 8 y 9 (antes 202 y 203 del CFF) de la LFPCA, dan los casos para la operatividad de los mismos; sin embargo, es preferible hablar de procedencia del juicio y aplicarlo a contrario sensu a las causales previstas para tal efecto.

Para que una resolución pueda ser combatida ante las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se requiere:

- a) Definitividad.- Expuesta con antelación, y referida a todo acto administrativo (diferencia específica) que no prevé un recurso administrativo o que previéndolo, éste sea de carácter optativo; o bien, a contrario sensu, si se encuentra establecido en una ley y es de carácter obligatorio, tendrá que ser agotado.
- b) Atribuible a una persona y de forma concreta.- Es decir, que sea atribuible a una persona determinada, ya sea física o jurídico-colectiva, pues las resoluciones de carácter general, abstractas e impersonales, no causan agravio particular, no al menos en el juicio que aquí se trata, y en todo caso la vía idónea lo será el juicio de amparo contra leyes.
- c) Que lesione un interés o que cause un agravio o perjuicio.- Es decir, que se afecte de manera real, personal y directa su esfera jurídica, causando un menoscabo o afectación patrimonial o no patrimonial; en otras palabras, la existencia de un agravio o lesión de un interés, se refiere a la ofensa que se hace a los derechos o intereses de una persona, por la violación a las garantías del gobernado o la interferencia de competencias tanto federales como locales.
- d) Que la resolución sea nueva.- con lo cual, se trata de significar que tal acto no haya sido conocido con antelación y consentido por el actor, impugnada en otro juicio de conocimiento del Tribunal en donde hay identidad de partes y se trate del mismo acto reclamado o cuando exista resolución pendiente de dictarse en un recurso o juicio tramitando ante el propio tribunal o ante autoridad administrativa o haya causado ejecutoria en un procedimiento judicial.

- e) Que conste por escrito, con excepción de la llamada negativa ficta.
- f) Que sea competencia del Tribunal. Es decir que se halle dentro de alguno de los supuestos del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal.
- g) Que existan agravios. Con lo cual, el particular deberá expresar los razonamientos lógico-jurídicos por los cuales considera que se le causa un daño o perjuicio a sus derechos o garantías individuales con el actuar de la autoridad. Sin embargo, la excepción a esta regla se encuentra en la negativa ficta o actos desconocidos, en donde al ampliarse la demanda, de conformidad con el artículo 16 de la LFPCA (antes 209-Bis del CFF), el particular podrá combatir la resolución que haya dado a conocer la autoridad demandada al producir su contestación.

Para efectos del presente trabajo, y una vez señalados los casos de procedencia del juicio contencioso administrativo (que en obvio de repeticiones, serán de aplicación a contrario sensu a las causales de improcedencia) es viable únicamente agregar que el artículo 8, fracción XIV de la Ley en comento, prevé como causal de improcedencia “...*Que los actos reclamados hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble imposición, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*”, procediendo en su caso el sobreseimiento, pues una causal de improcedencia siempre dará como resultado el sobreseimiento del juicio.

Como se observa (y tal y como fue abordado anteriormente), las causales de improcedencia dan lugar al sobreseimiento, pero no todas las causales de sobreseimiento son motivo de las de improcedencia. Ello es así, y para entenderlo mejor, es menester decir que la improcedencia legal se traduce en la imposibilidad obligatoria de que en el juicio respectivo se analice la cuestión de fondo planteada por el quejoso sobre la legalidad o ilegalidad de los actos que se reclaman. De ahí que la resolución que se pronuncie en el juicio contencioso administrativo en que opere alguna causal de improcedencia, deba necesariamente decretar el sobreseimiento; la causal de improcedencia que da lugar al sobreseimiento puede ser anterior a la promoción de la acción o superveniente. Situaciones jurídicas de las que en líneas anteriores ya me he ocupado ampliamente.¹⁸⁸

Una vez puntualizadas las cuestiones anteriores, que harán mejor el entendimiento de la tramitación del juicio contencioso administrativo, pasaré a señalar los puntos medulares de la tramitación de este juicio (Contencioso Administrativo).

¹⁸⁸ Véase Infra Capítulo IV, apartado 2 b).1 “Procedencia del Recurso de Revocación”

d.1) La Demanda y Contestación

- a) El demandante contará con un plazo de 45 días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada, inclusive cuando se controvierta simultáneamente como primer acto de aplicación una ley o haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea autoaplicativa, para presentar su escrito de demanda directamente ante la sala regional competente, y en caso de residir en un lugar distinto a aquel en donde la sala regional se ubica, el escrito referido podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibido.
- b) En lo que respecta a las autoridades, éstas, a través del llamado juicio de lesividad, podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.
- c) Los requisitos que la demanda deberá contener se encuentran establecidos en los artículos 14 y 15 de la LFPCA (antes 208 y 209 del CFF).
- d) Para el caso de la contestación, las autoridades señaladas como demandadas, contarán con un plazo de 45 días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo que ordene el emplazamiento.
- e) Los requisitos que la contestación de la demanda deberá contener, se establecen en los artículos 20 y 21 de la LFPCA (antes 213 y 214 del CFF).
- f) Al darse la contestación de la demanda, el particular podrá ampliarlas, ello en razón de ubicarse en alguno de los siguientes supuestos:
 - i) Que se haya impugnado una negativa ficta;
 - ii) Contra el acto principal del que derive el impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación;
 - iii) En los casos previstos en el artículo 16 de la LFPCA;
 - iv) Cuando con motivo de la contestación se introduzcan cuestiones que sin violar el primer párrafo del artículo 22 de la citada LFPCA, no sean conocidas por el actor al presentar la demanda.
 - v) Cuando la autoridad demandada plantee el sobreseimiento del juicio por extemporaneidad en la presentación de la demanda.

d.2) Pruebas

Como en todo proceso, el aporte de pruebas es un elemento necesario e indispensable para lograr una convicción en el juez más precisa y certera, y en el caso del Contencioso Administrativo Federal, no es la excepción.

En el juicio contencioso administrativo, serán admisibles toda clase de pruebas, excepto la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

Se podrán ofrecer pruebas supervenientes siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, el magistrado instructor ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.

El magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o para ordenar la práctica de cualquier diligencia.

Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la sala adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en las reglas específicas para cada una de ellas, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

d.3) Incidentes de previo y especial pronunciamiento

Por incidente debe ser entendido todo procedimiento que tiende a resolver controversias de carácter adjetivo relacionadas inmediatamente con el asunto principal. El incidente puede aplicarse a todas las excepciones, contestaciones, acontecimientos accesorios que se originan en un negocio e interrumpen, alteran o suspenden un curso ordinario. La formulación de un incidente puede paralizar o no, el juicio en lo principal. Los incidentes previstos en el Juicio Contencioso Administrativo son: el de incompetencia en razón del territorio; acumulación de autos; nulidad de notificaciones; interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia y; la recusación por causa de impedimento.

d.4) Alegatos

Respecto del concepto que a tal figura procesal se ha dado, ya lo he mencionado, sin embargo, cabría retomarlo nuevamente.

En ese orden de ideas, por alegatos entiéndase aquel conjunto de razonamientos que formulan las partes al concluir la fase probatoria del proceso, para llevar al ánimo del juzgador la convicción de que ha quedado debidamente demostrada la razón de su pretensión. A tal efecto relacionan el resultado de la actividad probatoria con los hechos afirmados y con el derecho invocado en los respectivos escritos de demanda y contestación y señalan las tesis de jurisprudencia, los precedentes y la doctrina aplicable al caso.

No es óbice agregar a lo anterior, “...que el contenido de los alegatos no puede formar parte de la litis, como tampoco la parte actora puede aprovecharlos para mejorar su defensa introduciendo argumentos no expuestos en la demanda.”¹⁸⁹

El artículo 235 del Código Fiscal de la Federación establece que el magistrado instructor, diez días después de que haya concluido la sustanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito.

Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia.

d.5) Cierre de la instrucción

Respecto de este punto, es menester recordar que las etapas en las que se divide todo proceso son dos, por un lado la instrucción, y por el otro el juicio. La instrucción abarca todos los actos procesales, ya sean de las partes, de los terceros o bien, del tribunal que conozca del asunto, por medio de los cuales se determina el contenido del debate.

De ahí que al hacer referencia al cierre de instrucción, se haga alusión al momento procesal por medio del cual el Magistrado instructor declara cerrada la misma, por no haber cuestión pendiente de acordar, es decir, el juzgador cuenta ya con todo el material necesario para dictar la sentencia que en derecho proceda.

Por ello, al vencer el plazo de cinco días, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa.

d.6) Sentencia

La sentencia es el acto jurisdiccional por medio del cual el Juez resuelve las cuestiones principales materia del juicio, o bien, las incidentales que hayan surgido durante el proceso.

¹⁸⁹ Margáin Manautou, Emilio, “De lo Contencioso Administrativo, de Anulación o de Ilegitimidad”, Editorial Porrúa, 11ª edición, México, 2002, p. 347

Toda sentencia deberá contener los siguientes elementos:

1.- Preámbulo. En esta parte de la sentencia deberá señalarse el lugar y fecha, así como el tribunal que emite la resolución, los nombres de las partes, etc.

2.-Resultandos. En ellos se relatan todos los antecedentes del asunto, es decir, un esbozo general de las actuaciones realizadas por las partes y por el Tribunal.

3.-Considerandos. Son el estudio de los argumentos esgrimidos por las partes y se constituyen por las opiniones del Tribunal. Es decir, en esta parte el Tribunal realiza un razonamiento lógico-jurídico de lo esgrimido y aportado por las partes, a fin de asistirle la razón a quien por derecho la tiene.

4.-Puntos resolutivos. Es la parte final de la sentencia que resuelve el asunto y en donde se precisa si se declara la nulidad de la resolución impugnada o bien, se confirma la misma, y en el supuesto de que la nulidad llegase a ser para efectos, se tendrá que precisar para que efecto se ha constituido y en que términos debe cumplirse.

El fallo podrá:

- a) Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- b) Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- c) Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, debiendo reponer el procedimiento, en su caso, desde el momento en que se cometió la violación.
- d) Declarar la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita una nueva resolución (para las fracciones II y III del artículo 51 de la ley en estudio).

Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivo adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

- e) Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:
 - i) reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.
 - ii) otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.
 - iii) declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado.

d.7) Queja

Es preciso señalar que la queja fue erróneamente entendida, hasta antes de la entrada en vigor de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso, como un recurso, toda vez que jurídicamente no era posible ubicarla como un medio impugnativo que tienen a su alcance las partes en contra de un acto (determinada resolución que haya emitido la sala regional y que cause un perjuicio al recurrente), con el objeto de que sea revocada o modificada la resolución correspondiente de demostrarse la ilegalidad del acto, sino tan solo un instrumento legal cuyo único fin radica en el debido cumplimiento de los fallos dictados por las salas (sean metropolitanas o regionales) por parte de las autoridades demandas.

Los supuestos consagrados para la interposición de la queja se hayan contenidos en el artículo 58, fracción II de la LFPCA (antes 239-B del CFF), los cuales por razones prácticas se tiene por aquí reproducidos como si a la letra se insertasen; remitiendo al lector al artículo respectivo:

d.8) Recursos en el Procedimiento Contencioso Federal

Como fue abordado con anterioridad, la palabra recurso proviene del sustantivo latino “recursus” que significa acción de recurrir, a su vez el verbo recurrir alude a la conducta por la que una persona se dirige a otra para obtener alguna cosa; o en otras palabras “...el recurso es una institución jurídica procesal que permite al mismo órgano que la dictó o a un superior, examinar la resolución jurisdiccional dictada, a efecto de determinar si se revoca, modifica o confirma.”¹⁹⁰

En lo que respecta al Juicio Contencioso Administrativo solo podrá hacerse valer, dentro del mismo, el recurso de reclamación, pues el recurso de revisión fiscal que se establece en el artículo 63 de la citada Ley Federal de Procedimiento Contencioso (antes 248 del CFF), y del cual conocen los Tribunales Colegiados de Circuito, se da fuera del procedimiento del juicio de nulidad en contra de resoluciones de las salas regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y sentencias definitivas.

De esta forma, se puede decir que el único recurso (como procedimiento procesal) es el de reclamación, pues tal medio de defensa puede hacerse valer ante la sala regional que conozca del juicio contra los autos del Magistrado instructor que:

- a) Admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba;

¹⁹⁰ Arellano García, Carlos, “Derecho Procesal Civil”, 32ª edición, Editorial Porrúa, México 2001, p. 385

- b) Decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio;
- c) Rechacen la intervención del tercero.

e) Competencia de las Secciones de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolver los asuntos en materia de convenios para evitar la doble imposición -artículo 20, fracción I, inciso b)-

Una vez analizada la tramitación del Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es menester señalar que la competencia, ya sea de las Secciones de la Sala Superior o del Pleno del Tribunal, para conocer de los asuntos en que la impugnación de un acto administrativo se funde en un convenio para evitar la doble imposición, es exclusiva de alguna de ellas y según las hipótesis de que se trate, ello de conformidad con las disposiciones expresas de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; ahora bien, dentro de la competencia de las Salas Regionales se encuentra la relativa a la tramitación de la instrucción del Juicio Contencioso Administrativo, aún cuando ésta se refiera ha asuntos de los que corresponda resolver al Pleno o a las Secciones de la Sala.

En esa tesitura, el artículo 20 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dispone que:

Compete a las Secciones de la Sala Superior:

- I. Resolver los Juicios en los casos siguientes:

[...]

- b) En los que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como conceptos de impugnación que no se hubieren aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.**

Como puede observarse del artículo en cita, se desprenden dos hipótesis: primero, se habla de una resolución impugnada, es decir, de un acto administrativo strictu sensu que cause perjuicios o agravios a un particular por la aplicación del convenio o fundándose en él y; segundo, se menciona una omisión en la debida aplicación del acuerdo internacional para evitar la doble imposición, cuando el particular a quien se perjudica por tal conducta, acredita ser residente de cualquiera de las partes contratantes. Con ello, lo que se trata de significar es que el legislador previó tanto la acción como la conducta de un no hacer activo y voluntario que depara, en

cualquiera de los casos anteriores, un perjuicio o agravio al particular al violarse sus derechos o garantías individuales.

f) Competencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolver los asuntos sobre doble imposición -artículo 16, fracción V de la Ley Orgánica del Tribunal-

Como fue mencionado, la competencia del Tribunal en tratándose de la materia de doble imposición internacional, es exclusiva de las Secciones de la Sala Superior o del Pleno del Tribunal; respecto de las facultades del Pleno, el artículo 16 de la Ley Orgánica prescribe lo siguiente:

Es competencia del Pleno:

[...]

V.- Resolver por atracción los juicios con características especiales, en los casos establecidos por el artículo 48, fracción I, inciso a) de la LFPCA (antes 239-A, fracción I, inciso b), del CFF), **así como los supuestos del artículo 20 de esta ley, cuando, a petición de la Sala respectiva, lo considere conveniente.**

Por tanto, se concluye que la competencia del Pleno en materia de doble imposición internacional solo se da en los casos en que cualquiera de las secciones de la Sala Superior, que este conociendo del Juicio en tal materia, juzgue conveniente resolver en Pleno el Proceso respectivo, y que a consideración del que suscribe, sería el caso en el que por razones de interés y trascendencia el asunto lo amerite.

3.- El Amparo Directo como medio de defensa contra las sentencias dictadas por el TFJFyA sobre resoluciones administrativas en la aplicación del convenio de doble imposición

3.1.-Juicio de Amparo

a) Naturaleza Jurídica

El denominado juicio de amparo “...es una institución jurídica de tutela directa de la Constitución e indirecta y extraordinaria de la legislación secundaria (control constitucional y legal), que se traduce en un procedimiento autónomo de carácter contencioso (control jurisdiccional en vía de acción) y que tiene por objeto invalidar, en relación con el gobernado en particular y a instancia de éste, cualquier acto de autoridad (latu sensu) inconstitucional o ilegal que lo agravie. Es decir, que el amparo es un juicio o proceso que se inicia por la acción que ejercita cualquier gobernado ante los órganos jurisdiccionales

federales contra todo acto de autoridad que le causa un agravio en su esfera jurídica y que considere contrario a la Constitución, teniendo por objeto invalidar dicho acto o despojarlo de su eficacia por su inconstitucionalidad o ilegalidad en el caso concreto que lo origine.”¹⁹¹

El Juicio de Amparo, se desenvuelve dentro de un proceso autónomo, y no debe ser confundido con un recurso, pues la diferencia radical entre uno y otro estriba en su naturaleza; ya que mientras en el recurso se pretende la modificación, revocación y en su caso la confirmación del acto de primera instancia, en el amparo lo que se busca es la protección a las garantías individuales violadas por el actuar de la autoridad. De ahí que el recurso se considere un medio de impugnación que prolonga un juicio o un proceso ya iniciado, teniéndose como objeto primordial revisar la resolución o proveídos por él combatidos, para los efectos legales anteriormente descritos (modificación, confirmación o revocación); en cambio, el amparo no tiene como finalidad revisar el acto reclamado, es decir, volverlo a tomar en cuenta respecto de su procedencia y pertinencias legales, sino en verificar la existencia o no de violaciones constitucionales. **“El amparo no pretende establecer directamente si el acto de autoridad que le da nacimiento se ajusta o no a la ley que lo rige, sino que engendra una contravención al orden constitucional, por lo que se considera un medio de control de constitucionalidad, a diferencia del recurso que es medio de control de legalidad.”¹⁹²**

El juicio de amparo, ha sido catalogado como un medio extraordinario de impugnación de los actos de autoridad del Estado, procediendo únicamente en los casos previstos por el artículo 103 de nuestra Carta Magna; en oposición al recurso, denominado como medio ordinario, ello en razón de interponerse en contra de cualquier violación legal en los términos prescritos por el ordenamiento correspondiente e independiente a cualquier violación a la Norma General.

De ahí que tal y como lo señala el Maestro Burgoa Orihuela **“la interposición del recurso da origen a una segunda o tercera instancia consideradas como prolongaciones procesales de la primera. En cambio, el ejercicio del amparo, o mejor dicho la deducción de la acción de amparo no provoca una nueva instancia procesal, sino suscita un juicio o un proceso sui generis, diverso de aquel en el cual se entabla.”¹⁹³**

Sin embargo, y para efectos del apartado que aquí se trata, es indispensable señalar que en el caso del Juicio de Amparo Directo, coinciden las características de procedencia y teleológicas descritas para el llamado recurso de casación, ello en

¹⁹¹ Burgoa Orihuela, Ignacio, Op. Cit. p.173

¹⁹² Ibidem p. 178

¹⁹³ Ibidem p.179

virtud de interponerse en contra de las sentencias definitivas por vicios de ilegalidad in judicando e in procedendo (las que se realicen durante la secuela del proceso y las que se cometan en la misma sentencia definitiva o en el mismo laudo arbitral o en resoluciones que ponen fin al juicio) que tiene como finalidad la invalidación del fallo combatido por contravenir la garantía de legalidad, produciéndose el reenvío al Juez ad quem, para dejar insubsistente la sentencia anulada y dictar una nueva ajustándola al alcance del fallo protector. Razón por la cual ni la Suprema Corte de Justicia ni los Tribunales Colegiados de Circuito en este tipo de amparo poseen y ejercen jurisdicción plena para sustituirse íntegramente al tribunal ad quem, debiendo éste pronunciar nuevo fallo que estará vinculado total o parcialmente a la sentencia de amparo en el caso de errores in judicando, o desvinculando de ella en caso de errores in procedendo. Advirtiéndose de todo ello, que el juicio de amparo directo no sea -tal vez- un verdadero proceso autónomo, e inclusive podría llegar a decirse o catalogarse como un recurso extraordinario a través de una tercer instancia.

b) Fundamento Constitucional

El Juicio de Amparo encuentra su fundamento en el artículo 103 Constitucional, mismo que a la letra establece lo siguiente:

Los tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite:

- I.- Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales;
- II.- Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de competencia del Distrito Federal, y
- III.- Por leyes o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal.

Por su parte, el Recurso de Casación o Amparo Directo, se fundamenta en el artículo 107, fracciones III, inciso a), V y VI que rezan lo siguiente:

[...]

III.- Cuando se reclamen actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el amparo sólo procederá en los casos siguientes:

a) **Contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio**, respecto de las cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o reformados, ya sea que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento, **afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo**; siempre que en materia civil haya sido impugnada la violación en el curso del procedimiento mediante el recurso ordinario establecido por la ley e invocada como agravio en la segunda instancia, si se cometió en la primera. Estos requisitos no serán exigibles en el amparo contra sentencias dictadas en controversias sobre acciones del estado civil o que afecten al orden y a la estabilidad de la familia;

[...]

V.- El amparo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, sea que la violación se cometa durante el procedimiento o en la sentencia misma, se promoverá ante el tribunal colegiado de circuito que corresponda, conforme a la distribución de competencias que establezca la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en los casos siguientes:

- a) En materia penal, contra resoluciones definitivas dictadas por tribunales judiciales, sean éstos federales, del orden común o militares.
- b) En materia administrativa, cuando se reclamen por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictadas por tribunales administrativos o judiciales, no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal.
- c) En materia civil, cuando se reclamen sentencias definitivas dictadas en juicios del orden federal o en juicios mercantiles, sea federal o local la autoridad que dicte el fallo, o en juicios del orden común.

En los juicios civiles del orden federal las sentencias podrán ser reclamadas en amparo por cualquiera de las partes, incluso por la Federación, en defensa de sus intereses patrimoniales, y

- d) En materia laboral, cuando se reclamen laudos dictados por las Juntas Locales o la Federal de Conciliación y Arbitraje o por el Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje de los Trabajadores al Servicio del Estado.

La Suprema Corte de Justicia, de oficio o a petición fundada del correspondiente Tribunal Colegiado de Circuito, o del Procurador General de la República, podrá conocer de los amparos directos que por su interés y trascendencia así lo ameriten.

VI.- En los casos a que se refiere la fracción anterior, la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución señalará el trámite y los términos a que deberán someterse los tribunales colegiados de circuito y, en su caso, la Suprema Corte de Justicia, para dictar sus respectivas resoluciones;

Ahora bien, la procedencia para el juicio de amparo (directo o indirecto) se fundamenta atendiendo al artículo 103 Constitucional; sin embargo, para la procedencia del amparo indirecto, es preciso atender además al diverso 107, fracciones III, incisos b) y c) y VII.

Procedencia del amparo directo (artículo 158 de la Ley de Amparo)

Antes de entrar a la procedencia del Juicio de Amparo Directo, es menester señalar cuales son los principios rectores que rigen tal figura o institución jurídica; en esa tesitura es de mencionarse:

- I. **Principio de la iniciativa o instancia de parte.** Refiere a la iniciativa del afectado por el acto de autoridad en los casos previstos por el artículo 103 Constitucional, es decir, solo el agraviado o lesionado en su esfera jurídica de forma individual puede solicitar la protección federal (al decir individual, refiero en el concepto a cualquier persona sea física o jurídica

colectiva, pudiendo inclusive serlo algún sindicato o comunidades agrarias, etc.)

- II. **Principio de la existencia del agravio personal y directo.** Se refiere a la afectación patrimonial o no, que una persona sufre de forma directa, real y personal o concreta por la actuación de una autoridad que viole sus derechos o garantías individuales o invada las esferas de competencia federal o local. Al señalarse la condicionante personal, se refiere a que el agravio recaiga en una persona determinada, sea física o jurídico-colectiva, y al decir directa, debe ser presente, pasada o inminentemente futura y no posible o eventual.
- III. **Principio de la Prosecución judicial.** Es decir que el juicio de amparo se desenvuelve en cuanto a su substanciación, en un verdadero proceso judicial, en el cual se observan las formas jurídicas procesales.
- IV. **Principio de la relatividad de las sentencias.** Se refiere a que la sentencia dictada en el juicio de amparo será siempre tal, que solo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.
- V. **Principio de definitividad.** Este principio supone el agotamiento o ejercicio previo y necesario de todos los recursos que la ley que rige el acto reclamado establece para atacarlo, bien sea modificándolo, confirmándolo o revocándolo, de tal suerte que, existiendo dicho medio ordinario de impugnación, sin que lo interponga el quejoso, el amparo es improcedente. A este principio pueden ser aplicadas diversa excepciones, de diversas materias, sin embargo, debido a la materia y tema que aquí se trata, será pertinente referir solamente las excepciones en materia fisco-administrativa.

Excepciones al principio de definitividad en materia fisco-administrativa.¹⁹⁴

1º Cuando la reconsideración administrativa no esta expresamente establecida por la ley del acto, no puede tener por efecto interrumpir el término para pedir el amparo y puede desecharse de plano. Sin embargo, cuando la reconsideración es interpuesta dentro de los quince días siguientes a la notificación del acuerdo y es admitida y sustanciada, debe tenerse presente que el término para interponer el amparo ha de contarse desde la fecha de notificación de la resolución que

¹⁹⁴ Siguiendo las ideas propuestas por el maestro Burgoa Orihuela, Op. Cit. Págs. 289-293

recaiga a tal reconsideración, toda vez que hubo posibilidad de confirmarlo o modificarlo.

2° Cuando el acto de autoridad sea susceptible de impugnarse por dos o más recursos cuyo ejercicio se seleccione por el agraviado, no es necesario que se agoten ambos antes de entablar la acción constitucional.

3° Si en el mandamiento escrito en que se contenga el acto reclamado no se citan los fundamentos legales o reglamentarios en que se base, el agraviado no está obligado a interponer, previamente al amparo, ningún recurso o medio de defensa, aunque en realidad este previsto legalmente.

4° Cuando la interposición de algún recurso, juicio o medio de defensa exija, de acuerdo a la ley que lo rige, mayores requisitos que los previstos en la ley de amparo para otorgar la suspensión, o, por mayoría de razón, si dicho recurso, juicio o medio de defensa legal no suspende los efectos del acto impugnado.

5° Cuando los actos emanados de algún procedimiento afectan a terceros extraños a él.

La procedencia constitucional del Juicio de Amparo Directo, encuentra su fundamento en el artículo 107, fracciones III, inciso a), V y VI Constitucional; sin embargo, la ley de amparo, reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Carta Fundamental, dan nacimiento a la tramitación del Juicio de Amparo Directo en su artículo 158 que establece lo siguiente:

“El Juicio de amparo directo es competencia del Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 Constitucional, y procede contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictado por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los que no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o revocados, ya sea que la violación se comenta en ellos o que, cometida durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicados.

Para los efectos de este artículo, solo procederá el juicio de amparo directo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por Tribunales Civiles, Administrativos o del Trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales del Derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

Cuando dentro del juicio surjan cuestiones, que no sean de imposible reparación, sobre constitucionalidad de leyes, tratados internacionales o reglamentos, solo procederá hacer valer el amparo directo que proceda en contra de la sentencia definitiva laudo o resolución que ponga fin al juicio.”

Como se observa, la procedencia del juicio de amparo directo, se encuentra condicionada a violaciones realizadas durante la secuela procesal y las que se cometan en la misma sentencia definitiva o en el mismo laudo arbitral o en resoluciones que pongan fin al juicio.

Ahora bien, una violación cometida durante la tramitación del proceso en que hubiere recaído el fallo que se impugne, debe afectar las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo. Es decir, que tales violaciones que afecten las defensas del quejoso no deben traducirse en contravenciones legales que sean ocasionadas por actos en juicio cuya ejecución sea de imposible reparación, pues de ser así, se estará en el supuesto de la procedencia del amparo bi-instancial.

Para los efectos de la procedencia del juicio de amparo uni-instancial, la idea de sentencia definitiva se encuentra contenida en el artículo 46 de la ley en comento, entendiendo por tal “...a **aquellos fallos que deciden sobre el juicio en lo principal** y respecto de los cuales las leyes comunes no conceden ningún recurso ordinario por virtud del cual puedan ser modificados o revocados”; o que dictado en primera instancia en asuntos judiciales del orden civil, los interesados hubieren renunciado expresamente a la interposición de los recursos ordinarios que procedan, si las leyes comunes permiten la renuncia de referencia.

El elemento “decidir la controversia fundamental o principal” de una sentencia, se refiere a la solución de un litigio o contienda fundamental, diciendo el derecho sobre la acción y las defensas y excepciones interpuestas, sin que se comprenda, dentro de dichos elementos, a las resoluciones que decreten el sobreseimiento del juicio respectivo, pues contra ellas procede el juicio de amparo indirecto.

Cuando no solo se reclame la sentencia civil, penal, administrativa o laboral definitiva por vicios propios, sino también todos los actos procesales anteriores desde el emplazamiento por falta o defecto de éste *y sin que la parte demandada haya tenido injerencia alguna en el procedimiento respectivo*, la acción respectiva se ejercitará ante el juez de distrito.

Los actos procesales en los mencionados juicios y en sí mismos o aisladamente considerados, nunca son impugnables en la vía constitucional, sino a través de la resolución definitiva que se dicte en el procedimiento correspondiente, salvo que

tales actos sean de imposible reparación o afecten a sujetos distintos de las partes.¹⁹⁵

Las violaciones procesales que se cometan en los juicios respectivos deben ser sustanciales, es decir, trascender al resultado del fallo; tales supuestos se consagran en los artículos 159 y 160 de la ley de amparo.

Las violaciones sustanciales en que puede incurrir una sentencia definitiva, en si mismas, se traduce en la indebida aplicación de leyes sustantivas o adjetivas para dirimir la controversia materia del juicio correspondiente, así como en la omisión de aplicar los preceptos de fondo o procesales conducentes.

Por otra parte, la procedencia del juicio de amparo directo establece una regla de suma importancia al señalar que el amparo solo procede en el supuesto de que tales resoluciones sean contrarias a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a los principios generales del derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

En relación con la materia que me ha traído a esta institución jurídica, es de destacarse que en la procedencia del juicio de amparo directo **se pueden plantear cuestiones sobre la constitucionalidad** de leyes, **tratados internacionales** o reglamentos que se apliquen en actos procesales que no sean de imposible reparación, es decir, que en tales hipótesis, la impugnación de dichos ordenamientos (y en especial de los convenios en materia de doble imposición internacional) puede ser reclamada en el fallo o resolución definitiva que se dicte en el juicio natural correspondiente, lo que abre la puerta, inclusive a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a ejercitar su competencia en los casos de interposición del recurso de revisión previsto en el artículo 83, fracción V, en relación con el diverso 84, fracción II, de la ley de amparo, con lo cual, y en estos casos, el Tribunal Colegiado de Circuito ejerce una función de control constitucional.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, de conformidad con el artículo 107, fracciones V y VIII Constitucional, tiene competencia para ejercer su facultad de atracción cuando “por su interés y trascendencia” el asunto lo amerite.

4.-El Recurso de Revisión como medio de defensa de las autoridades hacendarias contra las sentencias dictadas por el TFJFyA sobre resoluciones administrativas en la aplicación del convenio de doble imposición.

¹⁹⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio, Op. Cit. p. 686

4.1.-a) Naturaleza Jurídica

Aun cuando la procedencia del Recurso de Revisión en materia fiscal para las autoridades que se sientan afectadas con una resolución dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se encuentre regulado en el Código Fiscal de la Federación, no puede decirse que este sea un recurso procesal dentro del Juicio Contencioso Administrativo, pues su interposición se da fuera del mismo, y con una autoridad distinta, en un proceso autónomo. De ello se deriva que la naturaleza jurídica del citado recurso de revisión, sea la de un verdadero proceso jurisdiccional desarrollado ante una autoridad judicial en su función jurídica o de control constitucional, según sea el caso, para dirimir o solucionar una controversia por la emisión de la resolución o sentencia con el carácter de definitiva. Este proceso jurídico, es equiparado al juicio de amparo directo, pues se requieren los mismo requisitos o elementos que para el anterior, y se tramita ante un Tribunal Colegiado de Circuito.

b) Fundamento legal y supuestos consagrados para su interposición (artículo 63, fracción III, y segundo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (antes 248, fracción III, y penúltimo párrafo del CFF).

En contra de las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y **las sentencias definitivas**, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede del Pleno, Sección o Sala Regional a que corresponda, mediante escrito que presente ante la Sala responsable dentro de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

I. En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.

II. Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción primera, o de cuantía indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.

III. Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a:

a) Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.

b) La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.

c) Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.

d) Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.

e) Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.

f) Las que afecten el interés fiscal de la Federación.

III. Sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

IV. Sea una resolución dictada en materia de Comercio Exterior.

V. Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo o sobre cualquier aspecto relacionado con pensiones que otorga el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso sólo podrá ser interpuesto por el Servicio de Administración Tributaria.

5.-Análisis de la aplicación concreta del artículo 10 del Convenio en materia de doble imposición internacional México-Estados Unidos

Solo resta, para culminar con todo este estudio, analizar los casos de una posible controversia surgida con motivo de la aplicación del artículo 10 del Convenio en análisis.

Al analizar el referido artículo décimo, me percate que en el año de 2002, surgieron una serie de reformas que lo modificaron sustancialmente, por tal motivo, es incuestionable la realización de un estudio comparativo entre el antes y el ahora del precepto en cita.

El primero de sus párrafos permanece incólume, es decir, sin modificación o adición alguna, señalando que: *“Los dividendos que pague una sociedad residente de uno de los Estados contratantes a un residente del otro Estado contratante podrán ser gravados en ese otro Estado.”*

a).-Refiérese el párrafo anterior a dos aspectos muy importantes: a) Uno relativo a la calificación que le será otorgada a una agrupación de personas (entidad colectiva) para considerársele o no -a efectos fiscales- como sujeto del impuesto sobre la renta por virtud de su residencia, es decir, como entidad constituida bajo las leyes de tal Estado (constitución), o por haber establecido en él la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva; ello de conformidad con la remisión que el Convenio para evitar la doble imposición hace a la legislación interna del Estado donde se encuentra asentada la Sociedad que distribuye los dividendos. Ahora bien, el artículo 4° de la norma internacional de mérito establece una regla de conflicto especial en tratándose de la doble residencia de una sociedad, resolviendo -en ese caso- considerarla no residente de ninguno de

los Estados parte -a efectos del Convenio- y por consecuencia, negar los beneficios impositivos de reducción, o en su caso, exención de la cuota o tasa respectiva y; b) La consideración hecha por el Estado de asentamiento del perceptor de los dividendos para considerar o no residente -a efectos impositivos y en segundo momento- a la sociedad distribidora de los dividendos; ello en virtud de la facultad de remisión que el Convenio para evitar la doble imposición otorga hacia su normatividad interna, y conceder (si fuere el caso) un crédito por el impuesto pagado en el Estado de la fuente, no importando (de acuerdo a lo que se desprende de este primer párrafo) la calidad subjetiva (persona física o jurídico-colectiva) de quien percibe los dividendos.

En el siguiente párrafo se nota marcadamente la modificación sufrida por la aludida reforma, siendo pertinente ya en éste, y en líneas subsecuentes, hacer el desarrollo comparativamente de los términos utilizados en la norma de mérito. De esta forma, el párrafo 2 del artículo a estudio señala que: “Sin embargo, esos dividendos también podrán ser gravados en el Estado contratante de donde sea residente la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con las leyes de ese Estado, **pero si el propietario usufructuario de los dividendos fuera un residente del otro Estado contratante, el impuesto así cobrado no deberá exceder del:**

- a) **5 por ciento del monto bruto de los dividendos, si el beneficiario usufructuario fuera una sociedad que al menos detenta directamente 10 por ciento del capital con derecho a voto de la sociedad que pague los dividendos; y**
- b) 10 por ciento del monto bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Este párrafo no afectará la tributación de la sociedad con respecto a las utilidades de donde se paguen los dividendos.”

Anterior a la reforma argüida se mencionaba que: “Estos dividendos pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante en que reside la sociedad que pague los dividendos y según la legislación de este Estado. **Sin embargo, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante,** salvo lo dispuesto en el párrafo 3, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) **5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria de al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos;**
- b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Este párrafo no afecta la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos.

b).-Como se advierte nítidamente, en este segundo párrafo se deja a un lado la primicia concedida al Estado de residencia para gravar los ingresos de sus residentes, facultando al Estado de asentamiento de la sociedad que distribuye los dividendos, (también conocido como “de la fuente”) a gravar, si su legislación interna lo contempla, la distribución de utilidades generadas con motivo de la inversión efectuada en una sociedad residente en el otro Estado, es decir, de quien a su vez no es residente en el país del beneficiario.

Una vez hecha la aclaración anterior, pasaré a revisar los cambios más importantes a que han quedado sometidos ambos párrafos. El párrafo anterior a la reforma establecía únicamente como requisito sine qua non, que el residente del otro Estado contratante fuera (sea una persona física o una jurídica-colectiva) **el beneficiario efectivo de los dividendos**, y no un tercero que en realidad no tuviese la calidad jurídica de residente de alguno de los Estados contratantes, quienes por imperativo convencional internacional, se encuentran compelidos a otorgar tanto el beneficio de la reducción de la tasa impositiva (Estado de la fuente), como su posterior acreditamiento (Estado de residencia del perceptor); ello con la única intención de evitar triangulaciones empresariales que trajeran como consecuencia un fraude a la norma tributaria internacional (treaty shopping). Obsérvese además que en este párrafo (y me refiero tanto al de la reforma, como al anterior que en este momento se revisa), es el Estado de la fuente, quien en adición al cabal cumplimiento de los requisitos formales exigidos por el Convenio (quien remite a la legislación doméstica) para el otorgamiento de los beneficios impositivos, se encargará de calificar al residente del otro Estado parte para determinar, si de acuerdo a su normatividad tributaria interna (del propio Estado de la fuente) es o no una entidad colectiva con personalidad jurídica y patrimonio propio, independiente de sus socios o accionistas que la conforman (en el caso de ambos subincisos a] -párrafos anterior y reformado-) merecedora de aplicar las cuotas reducidas del Convenio, o por el contrario, una entidad jurídica mediadora de obtención de ingresos diversa del pagador efectivo de sus impuestos o, en su caso, un no residente (residente a su vez de un tercer Estado con el que tal vez no se tenga firmado un Convenio para evitar la doble imposición) a la que se le aplicará, con base en su ley tributaria (fiscal) interna (Estado de residencia del distribuidor), los por cientos previstos para fuente de riqueza territorial (que por lógica siempre serán mayores que los del instrumento internacional).

Por tanto, el Estado contratante donde se ubique (resida) la sociedad que distribuye los dividendos, podrá retener una parte del ingreso al no residente por fuente de riqueza ubicada en su territorio, conforme a los por cientos establecidos en el Convenio, y una vez reunidos todos los requisitos para acreditar la residencia y la

calificación de ser considerada sociedad (si fuere el caso) a efectos impositivos en su Estado de residencia.

En relación con la postura de quién debe ser considerado como “beneficiario efectivo de los dividendos” el maestro Klaus Vogel, señala que: “... **El beneficiario efectivo es aquel que es libre para decidir si el capital u otros activos deben ser usados o no, o hacer posible su uso por otros o sobre como deben usarse los rendimientos derivados de los mismos o ambos.** Los Modelos de Convenio no requieren que el beneficiario efectivo sea el que ostente legalmente el derecho o propiedad que dé derecho a los pagos(...). Un Usufructuario, por lo tanto, también se incluye en el término “beneficiario efectivo” en el significado de los Modelos de Convenios(...). Por supuesto una sociedad de capitales que recibe dividendos (...) puede perfectamente ser la beneficiaria efectiva de dichos pagos. Incluso si tal compañía fuera obligada a distribuir todos sus beneficios a sus accionistas (...), esto no afectaría a su condición de beneficiaria efectiva, como si lo haría un compromiso de transferir tales beneficios a terceras personas.”¹⁹⁶

En cambio, el término “beneficiario efectivo” de los dividendos, previsto en el párrafo anterior a la citada reforma, cambia su denominación por el de “propietario usufructuario” (relacionado directamente con su inciso a]), con lo cual habrá que entender (de acuerdo a nuestra legislación nacional) que para poder gozar de los beneficios de la reducción de la cuota impositiva, se necesita en su conjunto, además de ser propietario en un porcentaje mínimo del 10% del capital social con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos, la calidad de ser usufructuario, pues conforme al derecho común (de donde emana las figuras jurídicas de propiedad y usufructo) no se pueden reunir las cualidades de usufructuario y propietario en una sola persona, toda vez que la naturaleza jurídica en el caso del usufructo (como derecho real), es la de usar y disfrutar de los bienes ajenos de un tercero en un periodo de tiempo determinado (por regla general vitalicio), aplicando de esta forma, el principio de que “toda propiedad es un derecho real pero no todo derecho real es una propiedad”.

Asimismo, con esta nueva terminología usada por el reformado párrafo segundo, mediante la modificación del término “beneficiario efectivo” por el de “propietario usufructuario efectivo”, surge un conflicto de interpretación por dos razones a saber:

¹⁹⁶ Vogel, Klaus, “On double Taxation Convention” . A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Doble Taxation on Income and Capital”, Kluwer Law ad Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1990, p. 356

1.- Al referirse el segundo párrafo de este artículo décimo a propietario usufructuario de los dividendos, y confirmado por su inciso b), podría pensarse que (en el caso de las sociedades) los únicos facultados a gozar de una retención limitada en la fuente (del 5%) serán aquellas sociedades residentes del otro Estado contratante que hayan, además de ser propietarias de las acciones con derecho a voto en el capital social de otra entidad colectiva del Estado donde emanan los dividendos, celebrado (en conjunción con la propiedad) un contrato de usufructo que dé como resultado directamente un porcentaje mínimo del 10% de tenencia accionaria y;

2.-Que al prever el inciso b) “todos los demás casos”, queda incluido el supuesto en el que una sociedad, a pesar de no ser usufructuaria beneficiaria (perceptora efectiva de los dividendos), gozará de los beneficios de limitación de la cuota mínima de retención prevista en el Convenio para evitar la doble imposición.

Ahora bien, desde mi particular punto de vista, prevalecería la primera de las interpretaciones que le he dado a este segundo párrafo, pues al prescribirse al inicio del mismo “...pero si el propietario usufructuario de los dividendos fuera un residente del otro Estado contratante, el impuesto así cobrado no deberá exceder:” se sobreentiende que si la premisa mayor es la oración referida, y los incisos (a y b) como condicionantes las premisas menores, entonces la conclusión será que solo un propietario -en adición a usufructuario- (en tratándose de este Convenio) de las acciones de donde emanan las utilidades, gozará de los beneficios de retención reducida en la fuente, y si bien el inciso b) habla de “en todos lo demás casos” se quiere señalar (como ejemplos de ello) al beneficiario efectivo persona física, y a las sociedades residentes del otro Estado contratante que detenten indirectamente el 10% de las acciones de la sociedades que paga los dividendos, pero siempre en su calidad de propietarios y usufructuarios.

En lo relativo al medio de control de la sociedad que distribuye los dividendos, se ha previsto la participación en el capital social por medio de acciones con derecho a voto, es decir, quedan incorporadas para el otorgamiento de los beneficios de reducción impositiva, todas las acciones que den derecho de voto, inclusive las de voto limitado.

Ahora bien, para un mejor entendimiento de lo que es el usufructo y su aplicación en el ámbito del derecho fiscal internacional, y específicamente en materia de dividendos, es procedente llevar a cabo la siguiente exposición. El usufructo, de conformidad con nuestra legislación doméstica, es un acto jurídico que genera un derecho real sobre un bien ajeno para su disposición, aprovechándose del mismo sin sufrir alguna modificación sustancial. El usufructo puede recaer tanto en bienes muebles como inmuebles, corpóreos o incorpóreos, es decir, tanto en cosas como en derechos, dando para este último caso, el ejercicio de los beneficios económicos

que el propio derecho trae consigo; una de las formas por las que se puede constituir el usufructo es a través del contrato, el cual puede presentar dos aspectos: a) por constitución directa o; b) por retención. En el primero de ellos se enajena a una persona el usufructo; en el segundo, el dueño de la cosa simplemente dispone de ésta, es decir, transmite el dominio, pero se reserva el usufructo.

Entre las cualidades distintivas del usufructo se encuentran las siguientes: i) El derecho a percibir los frutos naturales, civiles o industriales; ii) Gozar por si mismo de la cosa usufructuada, pudiendo enajenar (solo el derecho -pues dentro de las facultades del nudo propietario esta el Jus abutendi- de ejecutar actos de dominio, tales como vender, hipotecar, constituir servidumbres, etc.); iii) Arrendar (en este caso el bien y el derecho) y; iv) gravar su derecho de usufructo.

En el caso particular del usufructo de dividendos, surgen varios puntos a comentar. Primeramente, en la Ley General de Sociedades Mercantiles nada se establece sobre tal figura jurídica, sin embargo, de la lectura que se haga a la misma (ley), se observa que en el caso de la transmisión de las partes sociales considerados como títulos valor, no pueden enajenarse libremente (siendo concretamente aplicable tal disposición a las sociedades de personas, toda vez que se restringe fuertemente el acto de transmisión, en virtud de que este tipo de sociedad se basa en la calidad de los socios), ya sea por disposición expresa en el contrato social, ya por el elemento sustancial en el tipo de sociedad. En cambio, para el caso de las acciones, éstas pueden circular libremente, pues la calidad de los socios es distinta a la de la sociedad, y las partes representativas en que se divide el capital social son consideradas como títulos de crédito; amén de considerar que la transmisión sobre el derecho de la percepción de beneficios económicos no implica el de la propiedad, pues ésta queda reservada al nudo propietario; por tal motivo puede validamente crearse el supuesto de transmitir el derecho al reparto de utilidades en una sociedad de personas (mediante las partes sociales), ello en razón de la inexistente violación a disposición alguna de la Ley General de Sociedades Mercantiles, pues la prohibición expresa se hace a la admisión de nuevos socios o cambio de ellos, y como en el usufructo no existe ninguno de los dos supuestos, es que no podría negarse tal derecho.

Lo anterior tiene su justificación en el hecho de que las acciones o partes sociales en que se divide el capital social otorgan varios derechos, tales como la calidad de socio y el de participación en las utilidades o dividendos (beneficios patrimoniales); por tanto, mientras la calidad de socio no sea transmitida en contravención a las disposiciones legales por virtud de la enajenación sobre las acciones o partes sociales, la transmisión del derecho económico no se encuentra impedida.

En esa tesitura, al ser el derecho de voto (generado por la propiedad de las acciones), una facultad de carácter no personalísimo del accionista, puede

transmitirse junto con el derecho patrimonial al usufructuario, siempre y cuando se encuentre perfectamente establecido en los estatutos de la sociedad o haya sido acordado por la mayoría de los votos presentes que representen cuando menos la mitad del capital social; sin embargo, ello no es necesario (la transmisión del derecho de voto), y puede legalmente transmitirse el derecho a la percepción de los dividendos pero reservarse el derecho de voto en las asambleas.

Lo anterior se da como resultado lógico de que el usufructuario solo puede usar y disponer de los derechos que las acciones generan (como partes del capital social), y no de las acciones mismas, pues estas son propiedad del socio (nudo propietario); por tanto, al transmitirse vía contrato de usufructo el derecho patrimonial y no el derecho al voto, daría como resultado de todo ello, la negativa de retener en el estado de la fuente de acuerdo a la cuota reducida prevista en el Convenio.

5.1.-Ejemplo de un caso práctico

Ahora bien, a efectos de continuar con este análisis, es dable mencionar que el artículo décimo -anterior a la reforma de 2002- tuvo problemas de interpretación en cuanto a la aplicación de los beneficios de reducción de la tasa impositiva vía retención por parte de nuestro país como Estado fuente por la distribución de dividendos; ello en virtud de que el término “importe bruto de los dividendos”, resultaba contradictorio entre la legislación doméstica de nuestro territorio, y el último punto del párrafo segundo (que aún hoy día permanece sin modificación alguna) al señalar lo siguiente: **“Este párrafo no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos”**. La problemática en cita estribó en determinar si el artículo 152, fracción I de la LISR (vigente hasta el 31 de diciembre de 2001) era acorde con el Convenio y por tanto, aplicable a la retención del impuesto sobre dividendos distribuidos a una sociedad residente en el otro Estado contratante, pues el artículo en mención señalaba que la tasa de retención aplicable a los dividendos distribuidos sería la del 5% sobre las cantidades resultantes de aplicar a los mismos (dividendos o utilidades distribuidos) el factor de 1.5385.

El argumento de la parte demandada, se sustentaba en el hecho de que el artículo 152 de la LISR, establecía un porcentaje idéntico al del convenio para evitar la doble imposición entre México y el vecino país del norte del 5%. En sentido contrario, la parte actora sostenía que el argumento de la autoridad resultaba equívoco, pues de un estudio acucioso realizado tanto a la ley del ISR como al artículo específico, así como a una operación aritmética simple, se podría constatar que el factor adicionado al dividendo distribuido incrementaba la base de un 5% a un 7.6925%, con lo cual, la manifiesta violación al instrumento internacional se deja ver a todas luces.

El argumento esgrimido por la actora resultó correcto (a consideración de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) pues por importe bruto de los dividendos debe entenderse aquella cantidad que no ha sufrido modificación o alteración alguna, y aún cuando las utilidades o dividendos distribuidos son el resultado de la aplicación del impuesto corporativo a nivel de la sociedad, las deducciones autorizadas y las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, el resultado fiscal neto tiene que considerarse importe bruto a distribuir, es decir, que aún no ha sido distribuido.

La anterior consideración se basa además en la idea de que la imposición de las sociedades respecto de los beneficios con cargo a los que se paguen los dividendos, no afecta la retención del 5% del importe bruto de los mismos (dividendos), con lo cual, se trata de significar que la operación para el cálculo del impuesto a cubrir por parte de la sociedad, no es obstáculo para el impuesto de los dividendos distribuidos a una sociedad residente del otro Estado parte, es decir, que la sociedad residente en territorio mexicano, deberá calcular el impuesto corporativo de conformidad con las leyes nacionales, y cuando distribuya dividendos o utilidades, lo hará conforme a la norma internacional (Convenio); pues el artículo 152 de la LISR (anterior), tenía como finalidad establecer el mecanismo de determinación de la base del impuesto y la tasa para efectos internos de su pago.

Por ello, en la resolución de la Sala Superior del TFJFyA, se confirma el criterio de la parte actora, esgrimiendo en sus considerandos, que el Convenio internacional, de acuerdo a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y a la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, queda por encima de las leyes locales y aún de las Federales, por tal motivo, al ser la LISR una ley de carácter federal, pero al fin nacional o doméstica que establece una tasa de retención mayor a la prevista por la norma internacional, se deja sin efectos para su aplicación, dando paso a la diversa en el Convenio.

A grandes rasgos la idea principal en las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹⁹⁷ respecto de la interpretación por aplicación del convenio en materia de dividendos ha sido mencionada. Ahora bien, es pertinente señalar que por reformas de 31 de diciembre de 2001, se deroga la LISR y se da nacimiento a una nueva, en la cual, el artículo 152 aludido corre con la misma suerte que la ley derogada; en la nueva ley del ISR, el cálculo del impuesto sobre dividendos distribuidos se contiene en el ya referido artículo 11, estableciéndose una tasa de retención del 30% (para el año 2005 y del 29% para 2006) sobre los beneficios económicos a distribuir entre sus socios o accionistas (se incluye a los socios por razón de sus partes sociales), en el entendido de que tal disposición se está

¹⁹⁷ Sentencias visibles en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Quinta época, Año IV, Revistas Números 37, 40 y 44, Enero, Abril y Agosto de 2004, páginas 261-301, 582-626 y 180-200, respectivamente

refiriendo a los accionistas perceptores (personas físicas o colectivas) que residan también en territorio nacional, pues para los sujetos pasivos que sean residentes del otro Estado contratante se aplicará la norma internacional de mérito.

Por otra parte, en lo que respecta a la fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, se establece en el artículo 193 de la LISR una tasa de retención a los dividendos distribuidos por personas colectivas igual a la prevista en el artículo 11, aplicable únicamente a los no residentes; razón por la cual, en este supuesto, deberá estarse a lo previsto por el convenio para evitar la doble imposición en análisis.

Otro de los cambios importantes llevados a cabo en este artículo décimo, es la adición del párrafo tercero, mismo que concede la exención del pago del impuesto en el Estado de la fuente sobre los dividendos distribuidos por una sociedad ahí residente, ello al ubicarse el sujeto descrito dentro de las hipótesis normativas que prevé este párrafo y la realización obligatoria de alguna de las cuatro condicionantes en ellas contenida; tal precepto establece lo siguiente: **“No obstante, las disposiciones del párrafo 2, los dividendos no se gravarán en el Estado contratante de donde sea residente la sociedad que pague los dividendos si el beneficiario usufructuario es un residente del otro Estado contratante y es:**

a) **Una sociedad que es propietaria de acciones que representan 80 por ciento o más del capital con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos durante el periodo de 12 meses que termina en la fecha en que se declaran los dividendos, y que;**

i) **Antes del 1 de octubre de 1998 detentaba, directa o indirectamente, acciones que representaban 80 por ciento o más del capital con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos; o**

ii) **Tiene derecho a los beneficios del Convenio de conformidad con las Cláusulas (i) o (ii) del subpárrafo d) del párrafo 1 de la Cláusula 17 (Límites de beneficios); o**

iii) **Tiene derecho a los beneficios del Convenio con respecto a los dividendos de conformidad con el subpárrafo g) del párrafo 1 de la Cláusula 17; o**

iv) **Ha recibido una determinación de la autoridad competente relevante de conformidad con el subpárrafo 2 de la Cláusula 17 con respecto a este párrafo; o**

b) Un fideicomiso, sociedad u otra organización constituida y operada exclusivamente para administrar, proporcionar beneficios de conformidad

con uno o más planes establecidos de pensiones, prestaciones de retiro y otras prestaciones para empleados y en general su ingreso esta exento de impuesto en el Estado contratante del cual es residente, en la inteligencia que esos dividendos no deriven, directa o indirectamente de las operaciones comerciales de ese fideicomiso, sociedad u organización.” Este inciso, de acuerdo al que suscribe, es de aplicación individual, es decir, no se requiere de la conjunción obligatoria de alguna de las cuatro condicionantes anteriores.

Para entender con claridad el referido párrafo tercero, es necesario remitirme al artículo 17 del Convenio en estudio, exclusivamente en las partes prescritas por el propio párrafo, en donde se estipulan una serie de requisitos adicionales a efectos de los beneficios para la exención en el Estado de la fuente.

En esa tesitura, el artículo 17 (Limitación de Beneficios), párrafo 1 establece que:

“Una persona que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga rentas procedentes del otro Estado Contratante tiene derecho, conforme al presente Convenio, a los beneficios fiscales en este otro Estado Contratante solo cuando dicha persona:

[..]

d) sea:

- (i) Una sociedad cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido situado en cualquiera de los Estados;
- (ii) Una sociedad que sea totalmente propiedad, directa o indirectamente, de un residente de este Estado Contratante cuya clase principal de acciones se negocie sustancial y regularmente en un mercado de valores reconocido, situado en cualquiera de los Estados.

[...]

g) Una persona que solicite los beneficios conforme al artículo 10 (dividendos), 11 (intereses), 11-a (impuestos sobre sucursales) o 12 (regalías) que satisfagan las siguientes condiciones:

i) Más del 30% de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 30% del número de cada clase de sus acciones) sea propiedad directa o indirectamente, de personas que sean residentes de un Estado Contratante y que tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b) d) o e):

ii) Más del 60% de la participación en los beneficios de dicha persona (o en el caso de una sociedad, más del 60% del número de cada clase de sus acciones)

sea propiedad, directa o indirectamente de personas que sean residentes de un país que sea parte del TLCAN; y

iii) A) menos del 70% de las rentas brutas de dicha persona se utilice, directa o indirectamente, para cumplir obligaciones (incluyendo obligaciones por concepto de intereses o regalías) con personas que no tengan derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a los incisos a), b), d) o e);

[...]

2. Sin embargo, una persona que no tenga derecho a los beneficios del presente Convenio conforme a las disposiciones del párrafo 1 podrá demostrar a las autoridades competentes del Estado de que proceden las rentas su derecho a los beneficios del convenio. Para tal efecto, uno de los factores que las autoridades competentes tomarán en consideración será el hecho de que el establecimiento, constitución, adquisición y mantenimiento de dicha persona y la realización de sus actividades no ha tenido como uno de sus principales propósitos el obtener algún beneficio conforme a este Convenio.”

a).-Este artículo, tiene como objetivo primordial asegurar que los beneficios del impuesto base del punto de origen, otorgados por un Estado Contratante de acuerdo con el Convenio, se encuentren limitados a los sujetos beneficiarios directos del mismo, es decir, para las personas residentes del otro Estado contratante que tienen una presencia sustancial en, o nexos comerciales con, el otro Estado; y tal y como lo manifiesta el maestro Bettinger Barrios “... a falta de este artículo, si un residente de un tercer Estado fuese a organizar una corporación en un Estado Contratante para propósitos de obtener del otro Estado Contratante ingresos beneficiados por el Tratado, la entidad por lo general tendría derecho a recibir beneficios como residente de un Estado Contratante, sujetos a las limitaciones impuestas por la ley local del Estado del punto de origen.”¹⁹⁸

En el párrafo 1, a las personas mencionadas, se les obliga a cubrir una serie de atributos o características para el otorgamiento de los beneficios económicos concedidos en el Convenio, ampliando tales sujetos a otros cuya característica primordial radica en el hecho de ser parcialmente poseídos por cualquier país que sea parte del Tratado de Libre Comercio de América del Norte.

Se ha establecido en una cuarta categoría a las compañías que negocien sustancial (por sustancial debe entenderse el criterio de la mayoría absoluta-más del 50%- y la mayoría de las cotizadas) y regularmente sus acciones en un mercado de valores oficialmente reconocido (en el caso de México, la Bolsa Mexicana de Valores; en

¹⁹⁸ Bettinger Barrios, Herbert, Op. Cit. p. 696

el caso de Estados Unidos de Norteamérica, el sistema Nasdaq, sus mercados nacionales y algunos otros más acordados).

En los subpárrafo f) y g) se establece una sexta categoría de residentes beneficiarios del tratado en cuestión, ello si se satisfacen una de las opciones en relación con la posesión y la “erosión de la base”. El razonamiento de estas pruebas se basa en la idea de que “... aunque la posesión sustancial de acciones de la entidad residente por personas elegibles tienden a demostrar el derecho a los beneficios del Convenio, no es suficiente para impedir que los beneficios del Convenio se concedan sustancialmente a residentes de terceros países. También es necesario asegurarse de que las ganancias de tal entidad no san desviadas en parte sustancial a personas no elegibles, por ejemplo mediante el financiamiento de la entidad principalmente por medio de adeudos a un tercer país.”¹⁹⁹

Opcionalmente, una vez que el TLCAN entró en vigor, los beneficios de las tasas disminuidas contenidas en los artículos 10, 11, 11-a, y 12, también estarán disponibles para una entidad (i) cuyos propietarios beneficiarios de más el 30% sean residentes de México o de los EUA que en si tienen derecho a los beneficios, de acuerdo con la prueba de negocio activo del subpárrafo c, y (ii) cuyos propietarios beneficiarios de más del 60% sean residentes de países socios del TLCAN, siempre y cuando (iii) menos del 70% del ingreso bruto de tal persona sea usado para cumplir con responsabilidades con personas distintas a las descritas en el inciso (i) anterior y menos del 40% del ingreso bruto sea usado para cumplir con responsabilidades con personas distintas a las descritas en los incisos (i) o (ii) anteriores. La posesión por parte de residentes de un Estado participante del TLCAN además de los Estados Unidos de Norteamérica y México, se tomará en cuenta sólo si (i) ese otro Estado participante del TLCAN tiene un completo tratado de impuestos sobre ingresos con el país de origen del dividendo, interés, utilidad de sucursal o el interés excesivo, o las regalías; (ii) tal tratado dispone una tarifa de impuesto no menos favorable que la dispuesta por el convenio a estudio con respecto al mismo tipo de ingreso; y (iii) el residente del Estado participante del TLCAN califica para los beneficios de ese tratado de acuerdo con sus términos (limitación de beneficios).²⁰⁰

En el segundo párrafo se concede a la autoridad competente de cada Estado contratante en el que se origina el ingreso, otorgar los beneficios del Convenio en casos adicionales, aun cuando no se cumplan las normas del límite de seguridad del párrafo 1.

¹⁹⁹ Bettinger Barrios, Herbert, Op. Cit. p. 698

²⁰⁰ Tomado de Bettinger Barrios, Herbert, Op. Cit. p. 699

El párrafo 4.a) señala que: “No aplicará el subpárrafo a) del párrafo 2 y el subpárrafo a) del párrafo 3 en el caso de dividendos pagados por una sociedad de inversión regulada (RIC, por sus siglas en ingles) o de un Fideicomiso de inversión en bienes inmuebles (REIT, por sus siglas en ingles).

b) En el caso de dividendos pagados por una RIC, aplicará el subpárrafo b) del párrafo 2 y el subpárrafo b) del párrafo 3.

c) En el caso de dividendos pagados por una REIT, únicamente aplicará el subpárrafo b) del párrafo 2 y el subpárrafo b) del párrafo 3, sí:

i) La persona con derecho usufructuario a los dividendos es una persona física o una persona descrita en el subpárrafo b) del párrafo 3, en cualquier caso propietaria de una participación no mayor al 10 por ciento en la REIT;

ii) Los dividendos se pagan con respecto a una clase de capital que se cotiza en bolsa y la persona con derecho usufructuario a los dividendos es propietaria de una participación no mayor al 5 por ciento de cualquier clase del capital de la REIT;

iii) La persona con derecho usufructuario a los dividendos es propietaria de una participación no mayor al 10 por ciento en la REIT y el valor bruto de ninguna participación individual en bienes inmuebles detentados por la REIT excede de 10 por ciento del valor bruto de la participación total en bienes inmuebles.

b).-A este tipo de contribuyentes, se les permite gozar del beneficio que otorga el tratado a estudio en relación con la disminución de la tasa impositiva expresamente señalada en un 10%, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos (participación accionaria y beneficiario usufructuario) y en caso de no ser así, se aplicará la tasa respectiva en razón de la legislación interna de cada Estado contratante. No merece mayores comentarios este párrafo cuarto o alguno de sus inciso y subincisos, pues debido a los señalamientos efectuados, tomando en cuenta las expresiones utilizadas a lo largo del artículo, y ya abordadas, se entiende su naturaleza de disposición complementaria y prohibitiva.

El párrafo 5° prescribe que “No aplicarán las disposiciones de los párrafos 1, 2, 3 y 4 de esta Cláusula si el beneficiario usufructuario de los dividendos, como residente de un Estado contratante, lleva a cabo o ha llevado a cabo operaciones en el otro Estado contratante, del cual es residente la sociedad que paga los dividendos, a través del un establecimiento permanente ubicado en ese otro Estado contratante desde un domicilio social ubicado en ese otro estado y los dividendos se atribuyan a ese establecimiento permanente o domicilio social. En

este caso, aplicaran las disposiciones de la Cláusula 7 (utilidades comerciales) o Cláusula 14 (Servicios personales independientes).

c).-En este párrafo se confirma lo dicho en líneas anteriores relativo a que en el caso de establecimiento (s) permanente (s) situado(s) en territorio de cualquiera de las partes contratantes, el impuesto sobre la distribución de utilidades se hará con base en los ingresos debidamente atribuibles a dicho establecimiento permanente, y de acuerdo con la legislación interna de cada uno de los Estado parte en el Convenio(México-Estados Unidos), y en el supuesto de no serle atribuible dichos ingresos (por la actividad empresarial desarrollada al interior del territorio), no podrá gravársele ninguna utilidad o beneficio así acumulada, es decir, la proveniente de fuente de riqueza ubicada al exterior del Estado de asentamiento de dicho establecimiento. Sin embargo, por haber sido modificado el párrafo en cita, es pertinente realizar los siguientes comentarios.

1.- Al hablarse en este quinto párrafo de “beneficiario usufructuario”, se confirma el criterio sustentado en el párrafo segundo y su inciso a) al requerir, además de la calidad jurídica de propietario, la de usufructuario; toda vez que si se hubiese querido hablar únicamente de usufructuario como beneficiario directo sin el requisito de ser propietario de las acciones, se hubiera dejado la redacción anterior, pues el ser beneficiario efectivo de los dividendos(y desde luego residente de alguno de los Estados contratantes) no implica la propiedad del título con el que se pretenda acreditar la tenencia del documento que de derecho a la reducción de la tasa de retención; es decir, que entre los términos “beneficiario efectivo”(previsto en muchos de los convenios para evitar la doble imposición firmados por nuestro país) y “beneficiario usufructuario”(establecido a lo largo del diverso convenio con los Estados Unidos de Norteamérica) existen diferencias abismales, pues uno mantiene en mayor medida limitada el otorgamiento de los beneficios Convencionales internacionales al requerir las calidades de propietario y usufructuario de acciones en una y sobre una misma persona, y la otra permite una mayor dinámica de los sujetos beneficiarios al requerir únicamente la residencia y la posesión el título que da derecho al goce de los beneficios de la reducción impositiva y;

2.- Al referirse el párrafo de mérito en la oración “cuando un residente (beneficiario usufructuario) de un Estado contratante que efectúe o haya efectuado operaciones en el otro Estado parte, del cual es residente la sociedad que paga los dividendos, a través de un establecimiento permanente...” configura alguna de las dos hipótesis siguientes:

i) Que al establecimiento permanente se le esté equiparando a una sociedad residente del Estado donde emanan los dividendos, de conformidad con el principio de No discriminación (Art. 25 del Convenio), pues recuérdese que un

establecimiento permanente tiene las mismas obligaciones y derechos que las de un residente, asimilándolo- a efectos fiscales- a una sociedad participada al cien por ciento o;

ii) Que tal disposición prevea el caso en el que un establecimiento permanente distribuya dividendos a una sociedad residente del mismo territorio en donde se asienta aquél (establecimiento permanente) y en la cual a su vez (sociedad), otra sociedad no residente y ubicada en el otro Estado contratante, tenga una participación accionaria sobre la sociedad residente que distribuye los dividendos; en otras palabras, cuando una sociedad residente de un Estado contratante distribuya dividendos o utilidades a un residente del otro Estado contratante, se tendrá que separar la parte proporcional de las utilidades que a su vez un establecimiento permanente del perceptor no residente, envíe en una primera operación a la sociedad residente de ese Estado (del Estado fuente); creo que lo dicho en este punto (ii) se entenderá mejor con el siguiente esquema.

Estado A	Estado B
(Estado de residencia del perceptor)	(Estado de asentamiento del establecimiento permanente y además (Estado de residencia de la sociedad que distribuye a A)

EP de SR(a) \rightleftarrows asentado en Estado B
EP \rightleftarrows Distribuye Dividendos a SR (b) \rightleftarrows Acumula ingresos por dividendos del EP
SR(a) \rightleftarrows con Tenencia accionaria en SR(b)
SR(b) \rightleftarrows Distribuye Dividendos a SR(a)
Estado B \rightleftarrows otorga reducción en la tasa vía retención por tenencia accionaria de SR(a) en SR(b)
Estado B \rightleftarrows separa los ingresos distribuidos por el establecimiento permanente de SR(a) asentada en su territorio y los grava (la parte proporcional de esos dividendos) conforme a su legislación interna sin limitación alguna, por ser atribuidos al propio establecimiento permanente (en el caso de México con fundamento en el artículo 193 de la LISR a una tasa del 29% adicionados con el factor de 1.4085 para 2006.

De acuerdo a la opinión del que suscribe, las dos hipótesis a que he hecho referencia se encuentran debidamente contempladas en este párrafo quinto, y sea cual fuere la que sucediera primero, ambas tienen como único objetivo gravar las rentas (mediante distribución de dividendos) atribuibles a un establecimiento permanente.

En lo referente al término “Dividendos”, el párrafo 6 establece que a efectos de la utilización que se le da en el presente artículo del Convención en análisis “...significa, ingreso de acciones u otros derechos, que no sean reclamaciones de deuda, participaciones en utilidades, así como ingresos de otros derechos corporativos que estén sujetos al mismo tratamiento de tributación fiscal que el ingreso de acciones según las leyes del Estado del que sea residente la sociedad que realiza la distribución.”

d).-Para los efectos de este párrafo, su ámbito de aplicación puede ser dividido en tres partes; por un lado, el aspecto positivo, es decir, lo que el convenio considera como dividendos de forma autónoma sin interpretación de ninguna otra norma (ingreso de acciones-anteriormente rendimiento de acciones-, u otros derechos, así como la participación en utilidades), aunque deberá estarse a lo dispuesto por la legislación interna de cada uno de los Estados parte, pues el término dividendo es muy amplio²⁰¹; en segundo lugar se encuentra el ámbito negativo, es decir, lo que el convenio no considera como dividendo, y que en el caso particular los serán los derechos de crédito como fuente de rendimientos (intereses), ya que en el caso de los dividendos, éstos son conceptualizados como la remuneración del capital propio, y en el segundo, como capital ajeno. Por último, dentro de esta clasificación tripartita, se encuentra la cláusula residual (remisión de la legislación interna del país de residencia de la entidad distribuidora de los beneficios), en la cual, y del contenido del renglón tercero del mencionado artículo 10 al señalar... “así como ingresos de otros derechos corporativos que estén sujetos al mismo tratamiento de tributación fiscal que el ingreso de acciones...” queda perfectamente incluida, pues es el país de la fuente del ingreso quien aplica en primer término, de acuerdo con su legislación interna, los supuestos consagrados para tal efecto; siendo el caso concreto de México, las hipótesis consagradas en el artículo 165, párrafo tercero de la LISR.

El antepenúltimo párrafo de este décimo artículo, prevé una serie de supuestos muy interesantes en materia de distribución de dividendos al señalar que: **“Cuando una sociedad que es residente de un Estado contratante obtiene utilidades o ingresos del otro Estado contratante, ese otro Estado podría no imponer ningún impuesto sobre los dividendos pagados por una sociedad que no sea residente de ese Estado, excepto en tanto que esos dividendos se paguen a un residente de ese otro Estado o los dividendos se atribuyan a un establecimiento permanente o domicilio social ubicado dentro de ese Estado.”**

Relativo a este párrafo, se establecen dos hipótesis que valen la pena comentar:

- a) El hecho de que una sociedad no residente asentada en alguno de los Estados contratantes sea la que distribuya los dividendos; es decir, se habla de un sociedad que a efectos del Convenio es residente de un tercer Estado y;

²⁰¹ “DIVIDENDOS. SU CONCEPTO DENTRO DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES”.- En las sociedades mercantiles constituidas en sociedad anónima, su capital social representa el monto de la inversión permanente de las personas que invierten en ella, este se divide en acciones. Las acciones constituyen por tanto una parte alícuota del capital social y están representadas por títulos valor que otorgan a los accionistas la prerrogativa de cobrar los rendimientos y de obtener el reembolso de su inversión con motivo de la disminución del capital o liquidación de la persona moral. Ese rendimiento se conoce como dividendo, que tiene como origen las ganancias generadas en la empresa, de operación o patrimoniales, que previamente o en el momento de su distribución habrían causado el impuesto sobre la renta. El dividendo viene a ser la cuota por acción que de la utilidad distribuable tiene derecho a recibir el accionista, y se obtiene prorrateando el monto de los dividendos a distribuir entre el total de las acciones con derecho a esa distribución, según el acuerdo correspondiente de la asamblea general. Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, TCC, Mayo de 1994, p.442

b) Las excepciones previstas en el mismo párrafo respecto de la distribución de dividendos efectuada y desde luego atribuible, por un establecimiento permanente, quien a efectos del Convenio es un no residente en el Estado de asentamiento, pero sí del otro Estado parte (y no de un tercero, como sucede en el supuesto anterior) rigiendo para el mismo (establecimiento), las reglas internas de cada Estado por remisión expresa del artículo 7 del Convenio (México-Estados Unidos); o respecto de la distribución efectuada a un residente de este Estado, ya sea que se encuentre asentado en el otro Estado parte o con participación accionaria en la sociedad perceptora y residente de ese otro Estado. Esto último encuentra su justificación jurídica en el hecho de considerar a un residente sujeto a la Soberanía impositiva de un Estado determinado.

e).-El último párrafo de este artículo décimo prescribe que: “Las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán entre sí con vistas a desarrollar una aplicación acordada entre ellas del punto iv) del subpárrafo a) del párrafo 3) de esta Cláusula, incluyendo la publicación de reglamentos y otros lineamientos públicos.” Dicho párrafo no merece mayor explicación, pues se refiere únicamente al supuesto de exención en el pago de impuesto sobre los dividendos por virtud de una determinación de cualesquiera de las autoridades de los Estados parte, para gozar de los beneficios del Convenio mediante una resolución discrecional y para casos excepcionales.

5.2.-Reglas establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para la distribución de dividendos y su acreditamiento

A lo largo de todo estudio me he referido constantemente a la legislación nacional de cada uno de los Estados partes del Convenio (especialmente de la normatividad del Estado Mexicano), pues de conformidad con el artículo 3, párrafo segundo, en relación con el diverso 10, párrafo segundo última parte, la remisión para la aplicación de las disposiciones del Convenio de mérito (en la distribución de dividendos internacionales), se vuelve necesaria y siempre indispensable; por ello, es viable conocer las reglas procedimentales que la Ley del Impuesto Sobre la Renta ordena seguir en materia de dividendos, pudiéndose de esta forma hacerse, a juicio del que suscribe, más comprensible la exposición realizada en la distribución de dividendos o utilidades. Para tal efecto, me apoyaré en la Ley General de Sociedades Mercantiles, toda vez que la ley fiscal (LISR) es complemento de aquélla en esta materia.

En esta tesitura, la señalada distribución de dividendos en nuestro sistema fiscal, se hace con base en las utilidades netas de cada ejercicio, es decir, después de disminuir a los ingresos las deducciones autorizadas y en su caso, las pérdidas

fiscales pendientes de amortizar de diez ejercicios anteriores contados a partir de que ocurrieron, aplicando al resultado fiscal la tasa del 29% (para este año).

El período que deberá comprender el ejercicio social de las sociedades mercantiles se encuentra reglamentado en el artículo 8-A de la Ley General de Sociedades Mercantiles, el cual establece que:

“El ejercicio social de las sociedades mercantiles coincidirá con el año de calendario, salvo que las mismas queden legalmente constituidas con posterioridad al 1o. de enero del año que corresponda, en cuyo caso el primer ejercicio se iniciará en la fecha de su constitución y concluirá el 31 de diciembre del mismo año.

En los casos en que una sociedad entre en liquidación o sea fusionada, su ejercicio social terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación o se fusione y se considerará que habrá un ejercicio durante todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación debiendo coincidir éste último con lo que al efecto establece el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación.”

Por su parte, el numeral 19 de la citada Ley General de Sociedades Mercantiles señala que:

“La distribución de utilidades sólo podrá hacerse después de que hayan sido debidamente aprobados por la asamblea de socios o accionistas los estados financieros que las arrojen. Tampoco podrá hacerse distribución de utilidades mientras no hayan sido restituidas o absorbidas mediante aplicación de otras partidas del patrimonio, las pérdidas sufridas en uno o varios ejercicios anteriores, o haya sido reducido el capital social. Cualquiera estipulación en contrario no producirá efecto legal, y tanto la sociedad como sus acreedores podrán repetir por los anticipos o reparticiones de utilidades hechas en contravención de este artículo, contra las personas que las hayan recibido, o exigir su reembolso a los administradores que las hayan pagado, siendo unas y otros mancomunada y solidariamente responsables de dichos anticipos y reparticiones.”

Finalmente, el artículo 172 de la LGSM establece que:

Las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, presentarán a la Asamblea de Accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

[..]

C) Un estado que muestre la situación financiera de la sociedad a la fecha de cierre del ejercicio.

D) Un estado que muestre, debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.

En el régimen fiscal para la distribución de dividendos o utilidades, las personas colectivas podrán efectuar pagos por concepto de dividendos o utilidades en las formas siguientes:

- a) **En efectivo.** Siendo la forma más común de efectuar el pago del dividendo como rendimiento por haber realizado una inversión en una sociedad determinada y no estableciéndose ningún tratamiento fiscal especial para el pago del ISR.
- b) **En acciones.** Es la forma por medio de la cual la entidad colectiva, en vez de efectuar el pago en efectivo, capitaliza las utilidades acumuladas mediante el aumento de partes sociales a la entrada de acciones y, en su caso, cuando capitaliza los efectos de la reexpresión.
- c) **Acciones por reinversión de dividendos.** Es la forma en que el accionista obtiene en efectivo un ingreso por concepto de dividendo y lo reinvierte en la misma persona jurídica en la suscripción de acciones y pago de aumento de capital, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución.

Las formas en las que un accionista puede exhibir el capital social que suscriba en una persona jurídica son:

- I. A través del efectivo por el importe del capital suscrito.
 - a) Aportando bienes en efectivo que el accionista hubiere obtenido en cualquier fuente.
 - b) Aportando efectivo que el accionista haya percibido previamente de esa misma persona colectiva, al cobrar algún dividendo.
- II. Aportando cualquier otro bien (mueble o inmueble) cuyo valor sea equivalente al monto del capital suscrito.
- III. Mediante la capitalización de utilidades acumuladas.

El procedimiento que las personas colectivas residentes en territorio nacional seguirán para el cálculo del impuesto sobre la renta en tratándose de la distribución de utilidades o dividendos, encuentra sustento en el artículo 11 de la LISR, mismo que será comentado a continuación para efectos del presente estudio.

Las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos, aplicando la tasa establecida en el artículo 10 de esta Ley. Para estos efectos, los dividendos o utilidades distribuidos se adicionarán con el impuesto sobre la renta que se deba pagar en los términos de este artículo. Para determinar el impuesto que se debe adicionar a los dividendos o utilidades, éstos se deberán multiplicar por el factor de 1.4085 y al resultado se le aplicará la tasa establecida en el citado artículo 10 de esta Ley. El impuesto correspondiente a las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de esta Ley, se calculará en los términos de dicho precepto.

Es de vital importancia mencionar que de acuerdo a nuestra legislación fiscal, los socios o accionistas de una persona jurídica en tratándose del impuesto sobre los dividendos o utilidades distribuibles, no se encuentran obligados a efectuarlo, pues

aún cuando el cobro de tal impuesto recaiga sobre ellos (socios o accionistas), la ley obliga al ente colectivo que los distribuye a cubrirlo (impuesto); amén de agregar que tanto la sociedad distribuidora como el socio perceptor, podrán efectuar el acreditamiento y deducir el pago efectuado en su declaración anual, situación que será comentada con posterioridad y como tema final, pues debido a ello, se da un efecto importantísimo en materia de doble imposición.

Con la disposición del artículo 11, se deduce que a las utilidades netas distribuibles, les será aplicable un factor (conocido como piramidación) del 1.4085 sobre el valor de los dividendos a distribuir, pudiendo realizarse sobre el monto total de dicha utilidad neta o sobre la parte proporcional de las acciones en el capital social; tal cálculo se efectuará de la forma siguiente:

Dividendo o Utilidad distribuido

Por

Factor de 1.4085

Resultado

Por

Tasa del 29% (Art. 10 LISR y 2º, fracción II, inciso a) de las disposiciones transitorias)

ISR que se adiciona al dividendo

Dividendo o Utilidad Distribuido

Más

ISR que se adiciona al dividendo

Base del ISR

Por

Tasa del 29% (Art. 10 ISR)

Igual a ISR sobre dividendos o utilidades

Tratándose de la distribución de dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona jurídica o cuando se reinviertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o la utilidad se entenderá percibido en el año de calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona colectiva de que se trate, en los términos del artículo 89 de la LISR.

La disposición anterior tiene como propósito que en los casos de capitalización o reinversión de dividendos o utilidades, no se causara el impuesto sobre la renta en el ejercicio en el que se tenga la obligación de hacer entrega de las acciones, sino en alguno posterior en el que material y realmente se obtenga el efectivo a cambio de esas acciones.

La capitalización o la reinversión se da cuando en la distribución de las utilidades por parte de la persona jurídica a sus accionistas se efectúa a través de acciones del propio ente colectivo, como consecuencia de que las utilidades que se distribuyen no son para el accionista, sino que se destinaron a exhibir la suscripción de una

aumento de capital. El no pago de impuesto se da como consecuencia lógica de que *“en realidad lo único que ha sucedido ha sido un cambio de valores en el capital contable, es decir, una disminución en las utilidades acumuladas y un incremento al capital social por un valor equivalente a los dividendos capitalizados o reinvertidos, que fueron provocados por una decisión de la asamblea de accionistas al promover una mayor permanencia en la persona colectiva de sus recursos disponibles.”*²⁰²

Es menester agregar que pese a que el artículo 11 de la LISR establece el mecanismo para el pago del impuesto sobre la renta por las utilidades o dividendos distribuibles, dicho pago solo procederá en aquellos casos en los que el monto del dividendo a distribuir, represente una cantidad superior al saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta actualizada a la fecha de distribución, pues por el excedente de tal comparación (lo que se distribuye y lo que se tiene en la CUFIN-por los que ya se pagó impuestos-), únicamente se estará obligado al pago de dicha contribución. Y en todo caso, si el monto de las utilidades o dividendos a distribuir en un ejercicio determinado no exceden del saldo de la CUFIN actualizada, solo se procederá a la afectación del saldo, disminuyendo su monto hasta por el importe del dividendo pagado y con ello obtener un nuevo saldo de la CUFIN para aplicarlo en futuros pagos a dividendos.

Lo anterior surge como idea por parte del legislador nacional de no afectar a la entidad colectiva con una duplicidad en el pago del ISR, pues el impuesto ya ha sido cubierto al momento de declarar la utilidad fiscal del ejercicio, evitando que al momento de efectuar la distribución de utilidades o dividendos a los accionistas se pague de nueva cuenta el impuesto respectivo.

Por su parte, el párrafo sexto del mencionado artículo 11 de la LISR, faculta a las sociedad que pagan el impuesto por la distribución de dividendos o utilidades a acreditar dicho impuesto de acuerdo a la siguiente formula:

I. El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo.

El monto del impuesto que no se pueda acreditar conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos. Cuando el impuesto del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio un monto igual a este último.

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, pudiendo haberlo hecho conforme al mismo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

²⁰² Corral Moreno, Manuel, “Estudio Práctico del ISR para Personas Morales”, 8ª edición, Editorial ISEF, México, 2005, p. 70

II. Para los efectos del artículo 88 de esta Ley, en el ejercicio en el que acrediten el impuesto conforme a la fracción anterior, los contribuyentes deberán disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en los términos de dicho precepto, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor 0.4286.

El sistema fiscal mexicano ha dado en atribuirle, a través de presunciones jurídicas, a algunos conceptos el carácter de dividendos, ello como resultado de erogaciones a cargo de las personas física accionistas de las entidades jurídicas, lo dicho puede ser corroborado con la lectura que del artículo 165, párrafo tercero, fracciones I y II de la LISR se haga.

Artículo 165.

[...]

Para los efectos de este artículo, también se consideran dividendos o utilidades distribuidos, los siguientes:

I. Los intereses a que se refiere el artículo 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.

II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.

b) Que se pacte a plazo menor de un año.

c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

III. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.

IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

V. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

La presunción de beneficios de los dividendos recae únicamente sobre las personas físicas, ya que tal disposición fiscal (presunción), se ubica en el Título IV de la LISR, referente a estas personas (físicas). Asimismo, la imposición para este tipo de dividendos (fictos) se contiene en el último párrafo del artículo 11 de la LISR, en donde se indica que para el cálculo del impuesto respectivo sobre dichos dividendos o utilidades se aplicará sobre los mismos la tasa establecida en el artículo 10 de la ley en comento. Todo esto en correlación con el artículo décimo, párrafo sexto del Convenio México- Estados Unidos para evitar la doble imposición que prescribe *“El término dividendos empleado en esta cláusula significa[...] así como ingresos de otros derechos corporativos que estén sujetos al mismo tratamiento de tributación fiscal que el ingreso de acciones según las leyes del Estado del que sea residente la sociedad que realiza la distribución.”*

Ahora bien, en lo que respecta a los accionistas personas físicas residentes en territorio nacional, el propio artículo 165 señala que estas (personas físicas) deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Asimismo, dichas personas podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que quien efectúe el acreditamiento considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia a que se refiere la fracción XIV del artículo 86 de esta Ley. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del artículo 10 de esta Ley, al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor de 1.4085.

La disposición contenida en el párrafo anterior, resulta necesaria y de vital importancia para el entendimiento del tema que me ocupa, pues a nivel interno, el legislador esta tratando de evitar la duplicidad en el pago del impuesto, tanto a nivel de la sociedad como del accionista persona física residente en territorio nacional. Remarco el concepto de residente en territorio nacional porque en caso contrario, es decir, el accionista residente de un Estado contratante con el que nuestro país tenga firmado un Convenio par evitar la doble imposición, llevará a cabo lo propio, a través de las disposiciones del ordenamiento jurídico internacional para conceder un crédito y evitar la doble imposición jurídica internacional.

En el equilibrio de las tasas de retención convenidas en el tratado, deberá “...eliminarse la discrecionalidad que cada uno de los Estados contratantes tenga con base en su legislación doméstica para que dentro de sus límites, no se establezca una tasa superior o inferior en comparación a la que señale en su marco de actuación el otro Estado Contratante.”²⁰³

Cabe además agregar (aunque con anterioridad ya haya sido comentado)²⁰⁴ que la doble imposición económica se da como resultado de “...una ausencia de coincidencia entre los sujetos pasivos y los objetos imposables en relación con la tributación duplicada del beneficio social y de los rendimientos derivados de la condición de accionista recayendo sobre un mismo bien económico, consistente en el substrato económico del beneficio de la sociedad y en el rendimiento distribuido al socio.”²⁰⁵

²⁰³ Tomado de Bettinger Barrios, Herbert, “Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación”, Tomo I, Editorial ISEF, 11ª ed., México, 2003, p. 140

²⁰⁴ Ver Infra, apartado 3.1.1, inciso b), “Clases de Doble Imposición Internacional”

²⁰⁵ González-Cuellar Serrano, Maria Luisa, “La Doble Imposición de los Dividendos”, Editorial Thomson Aranzadi, Navarra, España, 2003, p. 35

En el caso de la imposición económica no existe, en sentido técnico-jurídico, doble imposición, pues para la existencia de la misma, es necesario la concurrencia de tres elementos; uno objetivo (una misma manifestación de riqueza), otro subjetivo (identidad en el contribuyente o sujeto obligado) e identidad temporal, cosa que no sucede en la “doble imposición económica” pues desde el punto de vista de la identidad subjetiva, existe una indiscutible independencia económica y social de las entidades colectivas respecto de sus participantes.²⁰⁶

En relación con la identidad objetiva esta no existe, pues la tributación de la persona jurídica y del socio o accionista sobre una misma manifestación de riqueza es distinta, ya que el beneficio social gravado por el impuesto corporativo deriva del proceso productivo propio de la actividad empresarial llevado a cabo por la entidad jurídica y el impuesto sobre la renta de personas físicas deriva el ejercicio de los derechos propios de la condición del accionista.

5.2.1.-Acreditamiento del impuesto sobre dividendos con base en el Convenio

Por último, y con ello la finalización de todo este estudio, es importante señalar que al generarse el gravamen por la obtención de una riqueza en un territorio distinto de aquel donde se es residente o nacional (elemento subjetivo este último aun utilizado por los Estados Unidos de Norteamérica), el otro Estado parte, sea a través de un acto unilateral o bilateral (como sucede en los Convenios para evitar la doble imposición), adoptan en su legislación métodos tendientes, ya sea a atenuar o evitar el fenómeno de la doble imposición internacional.

En el caso del Convenio celebrado entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de Norteamérica, en relación con la distribución de dividendos y su posterior acreditamiento en el país de residencia, se ha previsto, en su numeral 24, lo siguiente:

1. Con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio a las limitaciones de la legislación de los Estados Contratantes (conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten a sus principios generales), un Estado Contratante permitirá a un residente de este Estado y, en el caso de los Estados Unidos, a un ciudadano de los Estados Unidos acreditar contra el impuesto sobre la renta de este Estado:

a) El impuesto sobre la renta pagado al otro Estado Contratante por o por cuenta de dicho residente o ciudadano;

b) En el caso de una sociedad propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de una sociedad residente del otro Estado Contratante y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe los dividendos, el impuesto sobre la renta pagado al

²⁰⁶ Ibidem, p.36

otro Estado por la sociedad que distribuya dichos dividendos, o por cuenta de la misma respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Para los efectos del presente párrafo, los impuestos a que se refieren los párrafos 3 y 4 del artículo 2 (Impuestos Comprendidos) se consideraran como impuestos sobre la renta incluyendo cualquier impuesto sobre beneficios que grave a las distribuciones, pero solo en la medida en que dicho impuestos grave a las utilidades y benéficos calculados conforme a las reglas fiscales del Estado Contratante en que resida el beneficiario efectivo de dichas contribuciones.

2. Cuando con arreglo a las disposiciones del Convenio las rentas obtenidas por un residente en México se encuentren exentas de impuesto en este Estado, México no obstante podrá, al calcular el monto del impuesto sobre las rentas restantes de dicho residente, tomar en consideración las rentas exentas.

3. Para los efectos de permitir la exoneración de doble tributación fiscal de conformidad con esta cláusula, un rubro de ingreso bruto, según se determine bajo las leyes del Estado contratante, obtenido por un residente de ese Estado, que de conformidad con este Convenio puede ser gravado en el otro Estado contratante -distinto únicamente por motivo de su ciudadanía de conformidad con el párrafo IV de la cláusula 1 (Alcance general)-, se considera ingresos de fuentes dentro de ese otro Estado.

Como se desprende del artículo anterior, cada uno de los Estados Contratantes se encuentra obligado a compensar la doble aplicación de impuestos mediante el otorgamiento de un crédito contra su gravamen pagado en otro país (en el primer párrafo se establece el método de imputación ordinaria y en segundo el método de exención con progresividad).

Asimismo, se establece el otorgamiento de un crédito a una sociedad (poseedora de cuando menos el 10% de las acciones con derecho a voto de otra entidad colectiva residente en el Estado en el que el pago de los dividendos se efectúa) sobre impuestos pagados indirectamente a ese otro Estado sobre la parte alícuota de las utilidades distribuidas en concepto de dividendos a la entidad jurídica. Cabe mencionar que el crédito otorgado en el país de residencia de la entidad perceptora y beneficiaria efectiva, se registrará por las leyes internas del mismo.

En relación con el acreditamiento del impuesto pagado por la percepción de dividendos ubicados fuera del territorio nacional, la legislación interna de nuestro Estado prescribe en su artículo 6 que:

Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

Para los efectos del párrafo anterior, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país correspondiente al ingreso acumulable por residentes en México, determinado conforme a dicho párrafo, se obtendrá dividiendo dicho ingreso entre el total de la utilidad obtenida por la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo y multiplicando el cociente obtenido por el impuesto pagado por la sociedad. Se acumulará el dividendo o utilidad percibido y el monto del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México, aun en el supuesto de que el impuesto acreditable se limite en los términos del párrafo sexto de este artículo.

Adicionalmente a lo previsto en los párrafos anteriores, se podrá acreditar el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero que distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero, si esta última, a su vez, distribuye dichos dividendos a la persona moral residente en México. Este acreditamiento se hará en la proporción que le corresponda del dividendo o utilidad percibido en forma indirecta. Dicha proporción se determinará multiplicando la proporción de la participación que en forma directa tenga el residente en México en la sociedad residente en el extranjero, por la proporción de participación en forma directa que tenga esta última sociedad en la sociedad en la que participe en forma indirecta el residente en México. Para que proceda dicho acreditamiento, la participación directa del residente en México en el capital social de la sociedad que le distribuye dividendos, deberá ser de cuando menos un diez por ciento y la sociedad residente en el extranjero en la que la persona moral residente en México tenga participación indirecta, deberá ser residente en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información. Sólo procederá el acreditamiento previsto en este párrafo, en el monto proporcional que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta y siempre que la sociedad residente en el extranjero se encuentre en un segundo nivel corporativo. La proporción del impuesto sobre la renta acreditable que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta, se determinará en los términos del párrafo anterior.

Para efectuar el acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior, será necesario que la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación directa en su capital social, sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación indirecta, debiendo ser esta última participación de cuando menos el cinco por ciento de su capital social. Los porcentajes de tenencia accionaria señalados en este párrafo y en el anterior, deberán haberse mantenido al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate. La persona moral residente en México que efectúe el acreditamiento, deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido en forma indirecta a que se refiere el párrafo anterior, el monto del impuesto que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta, por el que se vaya a efectuar el acreditamiento.

Tratándose de personas morales, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de esta Ley por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Para estos efectos, las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se considerarán al cien por ciento; las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no deberán ser consideradas y, las deducciones que sean atribuibles parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional y parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, se considerarán en la misma proporción que represente el ingreso proveniente del extranjero de que se trate, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio. El monto del impuesto acreditable a que se refieren el segundo y cuarto párrafos de este artículo, no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 10 de esta Ley a la utilidad determinada de acuerdo con las disposiciones aplicables en el país de residencia de la sociedad del extranjero de que se trate con cargo a la cual se distribuyó el dividendo o utilidad percibido.

Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites a que se refieren los párrafos que anteceden y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarlo. Para los efectos de este acreditamiento, se aplicarán, en lo conducente, las disposiciones sobre pérdidas del Capítulo V del Título II de esta Ley.

Para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse en los términos de este artículo, se deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva, considerando el tipo de cambio que resulte aplicable conforme a lo señalado en el tercer párrafo del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, a los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero a que corresponda el impuesto.

Los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero impuesto sobre la renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble tributación que, en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente en los términos de este artículo una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en ese mismo tratado.

No se tendrá derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, cuando su retención o pago esté condicionado a su acreditamiento en los términos de esta Ley.

Los contribuyentes deberán contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto en todos los casos. Cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención.

La fórmula para el acreditamiento del impuesto sobre dividendos pagados en el extranjero podrá ser entendida mejor con base en el siguiente ejemplo:

Información de la Sociedad Extranjera	caso1	caso2
Utilidad del ejercicio de la sociedad	2'450,000.00	2'450,000.00
Tasa del ISR en el extranjero	29%	38%
ISR sobre las utilidades obtenidas	710,500.00	931,000.00
Dividendos distribuibles	1'739,500.00	1'519,000.00
Participación del residente en México	18%	18%
Dividendos distribuidos al residente en México	313,110.00	273,420.00
ISR proporcional al residente en México	127,891.00	167,583.00

ISR acreditable en el monto proporcional Al dividendo percibido por el residente en México.	Caso1	Caso2
Ingresos por dividendos del extranjero	313,110.00	273,420.00
Más		
ISR pagado en el extranjero	127,891.00	167,583.00
	441,001.00	441,003.00
Entre		
Utilidad de la Sociedad extranjera	2'450,000.00	2'450,000.00
Cociente	18%	18%
Por		
ISR sobre las utilidades obtenidas	710,500.00	931,000.00
Igual a Monto Máximo Acreditable	127,891.00	167,583.00

Acreditamiento del ISR pagado en el extranjero	Caso1	Caso2
Ingresos por dividendos del extranjero	313,110.00	273,420.00
Más		
ISR pagado en el extranjero	127,891.00	167,583.00
Tasa (Art. 10 LISR)	441,001.00 30%	441,003.00 Por 30%
Impuesto sobre la renta del dividendo	132,300.00	132,300.00
Menos		
Monto Máximo Acreditable	127,891.00	167,583.00
Igual a ISR a cargo	4,409	0.00

Como se observa del ejemplo anterior, en el caso número 2, el monto pagado en el extranjero por el impuesto sobre los dividendos, es mayor al monto proporcional del dividendo percibido por el residente en nuestro país, razón por la cual, no existe un impuesto a cargo, sino al contrario, la cantidad pagada en exceso no será recuperada.

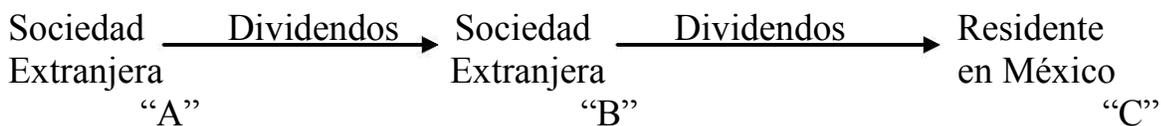
Ahora bien, existen dos puntos a considerar respecto del porcentaje de retención máximo contenido en el Convenio que me ocupa, pues en el mismo se establece una tasa del 5% sobre el beneficio bruto de los dividendos en caso de una tenencia accionaria con derecho a voto en el capital social de la sociedad que distribuyen los dividendos por parte de la sociedad residente en el extranjero (beneficiario directo) del Estado con el que se tiene celebrado dicho documento internacional. De ahí que la modificación que el ejemplo anterior pudiera sufrir, se enfocaría en principio al monto máximo de retención que en el caso particular ascendería al 5% referido por una tenencia accionaria con derecho a voto del 10% sobre el capital social y con una duración de seis meses anteriores a la fecha en que distribuyan los dividendos; la siguiente idea a consideración sobre el ejemplo anterior, es la referente al denominado sistema de piramidación, el cual, a juicio de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa resulta ilegal (criterio antes expuesto).

En relación con la percepción de los dividendos que una sociedad extranjera reciba a su vez de otra sociedad extranjera, en la que una sociedad nacional tenga participación accionaria sobre el capital social (contenida en los párrafos 4° y 5° de la LISR) cabe decir que se deberán reunir una serie de requisitos:

- iv) Que la persona jurídica (mexicana) participe cuando menos en un 10% sobre el capital social de la sociedad extranjera que le distribuye de manera directa dividendos.
- v) Que el país en el que reside la sociedad extranjera que distribuye dividendos a la sociedad que a su vez le distribuye dividendos a la sociedad mexicana directamente, tenga celebrado un acuerdo de intercambio de información con la sociedad residente en México.

- vi) El acreditamiento del ISR procederá en el monto proporcional que corresponda al dividendo en forma indirecta y la sociedad extranjera (de donde se tiene participación indirecta) tenga un segundo nivel corporativo.
- vii) Es indispensable que la sociedad extranjera que distribuye dividendos directamente a la sociedad residente en México, tenga participación directa en el capital social de la sociedad extranjera que a su vez le distribuye beneficios, en un porcentaje del 10% sobre su capital social y que a su vez la sociedad residente en México tenga participación indirecta sobre esta última en un porcentaje del 5% del capital social.
- viii) La sociedad residente en México tendrá, para efectos del acreditamiento, que considerar como ingreso acumulable el dividendo más el impuestos proporcional del dividendo percibido en forma indirecta.

Para una mejor comprensión de lo dicho sobre la percepción del dividendo de forma indirecta, se da el siguiente ejemplo:²⁰⁷



Determinación de la Proporción Acreditable

Proporción de participación que en forma directa tenga el residente en México en la sociedad residente en el extranjero

Por

Proporción de participación en forma directa que tenga el residente en el extranjero en la sociedad en la que participe en forma indirecta el residente en México

Igual a proporción acreditable del ISR en forma indirecta

Por tanto, al ser aplicada la disposición contenida en el artículo décimo del Convenio en estudio y el posterior acreditamiento del impuesto pagado en el Estado de la fuente, se requiere atender a la legislación interna de cada uno de los Estados contratantes.

²⁰⁷ Tomado de Barrón Morales Alejandro, “Estudio Práctico de la LISR para Personas Morales”, Editorial ISEF, México, 2005, p.41

CONCLUSIONES

PRIMERA.-La doble imposición internacional puede originarse al concurrir no solo la Soberanía tributaria de dos entes supremos, sino también al yuxtaponerse la Potestad tributaria de una entidad política miembro de un Estado Federal (denominado estado federado) y aquél en el ámbito Internacional. En el primer caso se entiende fácilmente, pues al encontrarse dos entidades en un plano de igualdad (al ser ambos soberanos), y superioridad al interior de sus demarcaciones territoriales, legal y jurídicamente pueden exigir de todo o todos aquello(s), hecho(s) o personas ubicadas u ocurridos dentro (y aun fuera) de sus límites geográficos, el pago de un impuesto (como es el caso en concreto del impuesto sobre la renta) por la obtención de una riqueza establecida y tipificada en la ley de la materia. En el segundo caso es un poco más teórica su explicación y justificación, pues al ser las entidades federativas parte integrante de un Estado Federal, y hacer uso de las facultades que el orden jurídico total les confiere (como es el caso -por virtud de la asignación y distribución de competencias tributarias- de la determinación, cobro, liquidación, recaudación y en su caso ejecución del impuesto sobre la renta), es inconcuso la legalidad, constitucionalidad y por tanto, validez internacional de la posible confluencia impositiva de un Estado Federal con otro federado.

SEGUNDA.-La sujeción impositiva de un Estado (Soberano o no) viene determinada según el criterio de vinculación empleado. De conformidad con la clasificación doctrinaria asignada a los factores vinculativos de la Potestad Tributaria, se encuentran dos principios, uno el personal y otro el material o territorial propiamente dicho. El principio personal atiende al lazo jurídico-político existente entre el contribuyente (persona física o jurídico-colectiva) y el Estado impositor al que pertenece, invocándose un nexo subjetivo descrito en la norma fiscal, sin importar el lugar donde el hecho o supuesto normativo haya ocurrido. En cuanto al principio material o territorial, el vínculo se establece (a falta de algún criterio personal) en razón de la manifestación de riqueza obtenida en el Estado impositor (y en tratándose del establecimiento permanente, que dicha riqueza sea perfectamente atribuible).

TERCERA.-Los convenios para evitar la doble imposición internacional resultan ser una herramienta o instrumento de ineludible utilización para su eliminación (doble imposición); no solo al distribuir mediante una mutua cesión su soberanía tributaria, sino también al establecer, reglamentar y garantizar la correcta aplicación de todas y cada una de las disposiciones acordadas, restringiendo la multiplicidad o heterogeneidad de criterios y principios jurídicos unilaterales, es decir, que se deberá actuar conforme a la letra y el contexto del acuerdo; tal y como sucede con el específico entre nuestro país y el de los Estados Unidos de Norteamérica.

CUARTA.-Al negociarse y concretarse un convenio para evitar la doble imposición internacional, los signatarios involucrados acuerdan, mediante la cesión de parte de su soberanía tributaria, repartir su poder impositivo, sea limitándose en la aplicación de los gravámenes dispuestos para cierto tipo de rentas o renunciado en su totalidad a ellos.

QUINTA.- Dentro de cada convenio se establecen tipos máximos de gravamen reducidos para que el Estado de la fuente, a cierto tipo de rentas (conforme al sistema de distribución y asignación de la Soberanía Tributaria de los Estados parte), los sea aplicados (en la mayoría de las ocasiones) mediante retención definitiva efectuada por parte del sujeto que distribuye la renta al residente del otro Estado contratante; sin embargo, no todos los países fuente recogen el principio de una retención reducida cuando la residencia ha sido corroborada, obligando -como consecuencia- al deudor de los no residentes a la aplicación de los tipos de gravamen internos de forma completa (siendo por lógica más gravosa la imposición), solicitando con posterioridad a la Administración Tributaria, la devolución de las cantidades pagadas en exceso por mandato legal (tal es el caso de Alemania y Estados Unidos de Norteamérica); dicho principio es conocido como **“retención plena y devolución” o “retain full and refund”**.

SEXTA.-El sustantivo **“aplicación”** en el marco del convenio internacional para evitar la doble imposición entre México y Estados Unidos, debe entenderse como **“...toda decisión de una autoridad legislativa, financiera o de un tribunal, referente a una cuestión fiscal respecto a la cual se ha recurrido o se debería haber recurrido al Convenio”**²⁰⁸ (idea propuesta por el maestro Klaus Vogel y con la cuál comulgo), pues si se acude al significado que la locución tiene (aplicar: *del latín applicare 2. hacer uso {de una cosa} o poner en práctica{los procedimientos adecuados} para conseguir un fin.*)²⁰⁹ se evidencia el ejercicio de la facultad de los órganos respectivos en el marco de su competencia para concretar el empleo de la norma internacional. Por tanto, cabe agregar que para la aplicación del Convenio de mérito, infinidad de actos pueden regir durante la misma (aplicación), pues las **decisiones** a que se refiere el maestro Vogel, pueden englobarse dentro del término **“medida”** (empleado en el artículo 1, párrafo segundo inciso a], en relación con su diverso segundo subpárrafo del párrafo b]), y que significa **“(...) una ley, reglamento, regla, procedimiento, determinación, acción administrativa o cualquier otra disposición o acción similar”**.

²⁰⁸ Vogel, Klause y Prokish, citado por Calderón Carrero, José Manuel, “La doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea” Op. Cit. p. 86

²⁰⁹ Tomado del Diccionario General Ilustrado de la Lengua Española, p. 124

La aplicación entonces puede ser vista desde dos sentidos: a) Amplio y; b) Estricto; divídola en amplia y estricta, por el hecho notorio de que al hacerse uso de alguna disposición normativa del Convenio, se pudiera requerir para tal efecto de su interpretación, pero no en todos los casos de aplicación se requiere de aquélla.

SÉPTIMA.-En la aplicación de las disposiciones contenidas en el Convenio México-Estados Unidos (al igual que en todos los acuerdos internacionales), se requiere el apoyo de las denominadas “Fuentes del Derecho Internacional”, pues como su nombre mismo lo indica “son aquellos procesos tendientes a la creación de normas jurídicas”, es decir, de donde emanan las reglas de comportamiento que rigen las conductas de las personas a quienes se dirigen. Sin embargo, en los últimos años ha surgido (por Juristas Alemanes) una nueva idea de “fuente” (aunque en sentido estricto todavía no le sea reconocido tal carácter) conocida como “*soft law*”, misma que pugna por hechos y actos que tienen como objeto las relaciones internacionales; ahora bien, pueden ser perfectamente ubicados dentro de esta categoría los Comentarios del Modelo de la OCDE, pues en ellos se expresan el sentir común de la actividad y el comportamiento de los sujetos de derecho en las relaciones internacionales, se crean por sujetos de derecho internacional, y aun cuando no sean atribuidos a un procedimiento constitutivo de fuente de derecho internacional, producen ciertos efectos jurídicos (características todas ellas de este “derecho suave”) ²¹⁰. Por tanto, y en perfecta armonía con los artículos 31 y 32 de la Convención de Viena Sobre el Derecho de los Tratados, los citados Comentarios podrán ser utilizados como un instrumento o herramienta para la aplicación de cualquier Convenio, y por supuesto del propio con los Estados Unidos de Norteamérica, siempre y cuando el empleo de los mismos se halle consentida por el Estado donde se pretendan implementar.

OCTAVA.- Al reconocer la Ley del Impuesto Sobre la Renta personalidad jurídica propia a todas y cada una de las sociedades (según se desprende de la lectura al artículo 8, párrafo primero) no cabe la posibilidad jurídica de aceptar como dogma, el hecho de aplicar y restringir los beneficios del Convenio única y exclusivamente a las Sociedades Capitalistas (y a la de Responsabilidad Limitada) sino extenderlas (por no existir prohibición alguna tanto nacional como internacional {a través del Convenio} de limitación) a las llamadas sociedades personalistas (pues su importancia recae en el socio mismo). Por tanto, si derivado expresamente del Convenio o de hechos o actos notorios se prohíbe el otorgamiento de los beneficios establecidos en la norma contractual internacional a las llamadas “sociedades personalistas o de personas”, se pueden invocar válidamente los medios de solución de controversias plasmados en la legislación doméstica o en el propio instrumento

²¹⁰ Siguiendo la clasificación propuesta por L. Seidi-Hohenveldern, citado por Sacchetto, Claudio “Las Fuentes del Derecho Tributario Internacional” en Uckmar, Víctor (coord.), “Curso de Derecho Tributario Internacional”, Editorial Temis, Tomo I, Bogota, Colombia, 2003, p.42

contractual, caso procedente y específico el del Convenio que aquí se estudia (México-Estados Unidos).

NOVENA.-El concepto que de dividendos otorga la normatividad internacional de mérito (Convenio México- Estados Unidos) en la materia a estudio (evitar la doble imposición), crea una bifurcación cuyos sentidos (positivo y negativo) se manifiestan expresamente, ello al mencionarse -por un lado- de manera tajante, la generalidad y autónoma interpretación de la cláusula que señala categóricamente los supuestos o hipótesis específicos que constituirán utilidades (**Ingresos de acciones u otros derechos, participación en utilidades, así como ingresos de otros derechos corporativos que estén sujetos al mismo tratamiento de tributación fiscal que el ingreso de acciones según las leyes del Estado del que sea residente la sociedad que realiza la distribución**), y por el otro, la enunciación (no limitativa) de aquellos supuestos que no deberán ser considerados como dividendos (**...que no sean reclamaciones de deuda**), vislumbrándose claramente una técnica más depurada en comparativa con otros Convenios en donde el término “dividendos” utilizado, comprende una mayor cantidad de enunciados que terminan por complicar la debida interpretación (Vg. Partes de fundador, partes de mina, bonos de disfrute, etc...).

DÉCIMA.-El concepto que sobre dividendos es empleado por el convenio para evitar la doble imposición en comento (México- Estados Unidos), establece hipótesis o enunciados no ejemplificativos, sino limitativos, pues solo los aludidos y solo esos, podrán ser considerados como tales (dividendos); sin embargo, la remisión a la legislación interna de cada uno de los Estados parte se vuelve necesaria o indispensable atendiendo al hecho notorio de ampliar aquéllas hipótesis al momento de ser aplicadas en el ámbito de uno u otro Estado parte. Ahora bien, tal remisión a la legislación doméstica o nacional, deberá apearse indefectible e inseparablemente al contexto del propio instrumento internacional, pues el tratamiento aislado que se le llegase a dar a los enunciados empleados en el concepto, podrían acarrear una contradicción, violación o inaplicabilidad de dicha norma por la omisión a su exacta observancia.

DECIMOPRIMERA.-Para una correcta aplicación de las disposiciones contenidas en el convenio México-Estados Unidos, se requiere de una ampliación o explicación detallada de los términos utilizados en el mismo que solo la legislación interna de cada uno de los Estados parte posee, pues debido a un incompleto desarrollo en sus definiciones (incompleto no debido a una falta de técnica jurídica, sino por el contrario, en razón de un ingenioso mecanismo en donde la referida distribución de Soberanía tributaria concede la facultad de acudir a la legislación del Estado donde la norma internacional va a ser o es invocada), es ineludible la remisión al territorio donde en primera fase es o será empleado; ello de conformidad con el artículo 3, párrafo 2, de dicho instrumento jurídico.

DECIMOSEGUNDA.-La distribución de dividendos podrá realizarse: a) por medio de una sociedad residente en territorio nacional o; b) por medio de un establecimiento permanente. Para saber cuando se está en presencia de un establecimiento permanente de origen o por virtud de las llamadas “reglas de conflicto (tie-break rules)” del convenio, se requiere determinar si la residencia de una sociedad es doble, es decir residente en ambos Estados contratantes de conformidad con su normatividad interna, o con base en las actividades empresariales desplegadas dentro del territorio nacional (no residente de origen).

DECIMOTERCERA.-Los actos administrativos (resoluciones y actos en sentido estricto) que pudieran generarse como resultado de la aplicación de algún precepto del convenio México-Estados Unidos, son tipificados como supuestos o hipótesis normativas susceptibles de combatirse o impugnarse por alguno de los medios de solución de controversias (domésticos o a través del procedimiento amistoso). Los medios de solución de controversias con los que cuenta el contribuyente (residente de alguno de los Estados contratantes) se fundamentan tanto en el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Amparo como en el propio Convenio; en el primero de los ordenamientos, es el artículo 125 quien otorga permisividad para interponer el recurso de revocación y/o el juicio contencioso administrativo **“en contra de las medidas adoptadas”** por el Estado impositor (Mexicano) derivadas de la aplicación del convenio, o el procedimiento amistoso. En el segundo de los ordenamientos, son los artículos 114 y 158, respectivamente y según sea el caso, quienes prevén las hipótesis normativas para la interposición del juicio de amparo; en el último de los referidos ordenamientos se da el mismo tratamiento que el del Código Fiscal de la Federación, pudiendo el contribuyente afectado optar por utilizar entre los medios domésticos, o el procedimiento amistoso para resolver la aplicación de las disposiciones del convenio en razón de las medidas adoptadas. En este tipo de juicios se tiene como característica singular la posibilidad, en caso de hacer uso de los medios domésticos de solución, de omitir la resolución dictada por los órganos nacionales en primera instancia y recurrir de nueva cuenta la resolución originaria motivo del litigio a través de un panel binacional; es decir, que si el contribuyente no está de acuerdo con la decisión emitida por ambos o alguno de los órganos jurisdiccionales nacionales, mediante la interposición del recurso de revocación o el juicio contencioso, planteará de nueva cuenta la “medida” adoptada, pero no la resolución dictada, pues ésta se encuentra salvaguardada por el orden jurídico del que emana (la Constitución General).

DECIMOCUARTA.-La elección de cualesquiera de las dos grandes clasificaciones de los medios de solución de controversias (Internos o Internacionales) para dirimir un conflicto surgido por la aplicación de alguna de las disposiciones contenidas en el convenio México- Estados Unidos (y en cualquier otro) se resuelve conforme a la naturaleza y grado del asunto. En otros términos, se tendrá que diferenciar cuando real y jurídicamente no se plantea un conflicto por el actuar propiamente

dicho de las autoridades (aun cuando se sabe que el Convenio por sí mismo no realiza su función, sino que necesita de un impulso o movimiento de las partes involucradas) de alguno de los Estados parte, de aquél (o aquellos) que si lo sea (n); en el primer caso se encuentra la calificación por interpretación de algún término que involucre a ambos Países miembros (ejemplo: la calificación de persona a la sociedad personalista) del propio instrumento intencional, siendo más aconsejable en este supuesto, optar por la vía internacional, es decir, el Procedimiento Amistoso, pues a través de él las autoridades de ambos Estados parte podrán llegar a un consenso sobre el otorgamiento o no de los beneficios contractuales; en el segundo caso se hayan los supuestos en donde la autoridad de alguno de los Estados que aplica el Convenio, contraviene por un acto caprichoso las disposiciones del mismo, o le da un sentido diverso de aquél al que realmente tiene, sea por la oscuridad o vaguedad de que adolece, pero siempre fuera de los alcances y el contexto que las partes al momento de la firma quisieron darle.

BIBLIOGRAFÍA

ABRIL ABADIN, EDUARDO, “Métodos para Evitar la Doble Imposición Internacional” en XX semana de estudios de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1973.

ACOSTA ROMERO, MIGUEL, “Teoría General del Derecho Administrativo”, Editorial Porrúa, 17ª edición, México, 2004.

ARCO, LUIS DEL y VILLA, JOSÉ MARÍA DE LA, “Estudios de Doble Imposición Internacionales”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, 1979.

ARELLANO GARCÍA, CARLOS, “Derecho Internacional Privado”, Editorial Porrúa, 14ª edición, México, 2001.

ARRIOJA VIZCAÍNO, ADOLFO, “Derecho Fiscal”, Editorial Themis, 18ª edición México, 2005.

BARNADAS MOLLINS, FRANCESC, “Tributación de no Residentes y Fiscalidad Internacional”, Ediciones Gestión 2000, 2ª edición, Barcelona, 1997

BETTINGER BARRIOS, HERBERT, “Estudio Práctico sobre los Convenios Impositivos para Evitar la Doble Tributación”, Editorial ISEF, 13ª edición, Tomos I y II, México, 2005.

BORRÁS, ALEGRÍA, “La Doble Imposición: Problemas Jurídico-Internacionales”, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, Madrid, España, 1974.

BUHLER, OTTMAR, “Principios del Derecho Internacional Tributario”, traducción al castellano de FERNANDO TORREJÓN CERVERA, Editorial del Derecho Financiero, Madrid, España, 1968.

BURGOA ORIHUELA, IGNACIO, “El Juicio de Amparo”, Editorial Porrúa, 38ª edición, México, 2001.

CALVO NICOLAU, ENRIQUE y VARGAS AGUILAR ENRIQUE, “Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta”, Editorial Themis, México, 1986.

CALVO NICOLAU, ENRIQUE, Introducción al Marco Jurídico de los Tratados y Algunas Reflexiones al Respecto en los Tratados para Evitar la Doble Imposición; entrada en vigor de los tratados e inicio de sus efectos”, Academia de estudios fiscales de la contaduría pública e Instituto mexicano de contadores públicos, Editorial Themis, México, 1994.

_____, “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”, Editorial Themis, 1ª reimpresión, Tomos I, II-a y II-b, México, 2003.

CALDERÓN CARRERO, JOSÉ MANUEL, “La Doble Imposición Internacional y los Métodos para su Eliminación”, Editorial McGraw-Hill, Madrid, España, 1997.

, “La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea”, Madrid, España, Editorial Aranzadi, S.A., 1997.

CARRASCO IRIARTE, HUGO, “Derecho Fiscal I”, Iure Editores, México, 2001.

CORRAL MORENO, MANUEL “Estudio Práctico del Impuesto Sobre la Renta para Personas Morales”, Editorial ISEF, 8ª edición, México, 2005.

CRUZ PADIAL, IGNACIO, “Transparencia Fiscal Internacional, régimen general e interpretación de los convenios de doble imposición”, Editorial Tiron lo blanch Valencia, España, 2000.

DÁVILA ÁLDAS, FRANCISCO R., “Globalización, Integración, América Latina, Norteamérica y Europa”, Editorial Fontamara, México, 2002.

DE LA FUENTE RODRÍGUEZ, JESÚS, “Tratado de Derecho Bancario y Bursátil, seguros, fianzas, organizaciones auxiliares del crédito, ahorro y crédito popular, grupos financieros”, Editorial Porrúa, 4ª edición, Tomo I, México, 2002.

ENRIQUE SAMPAY, ARTURO, “Derecho Fiscal Internacional”, Editorial Biblioteca laboremus, La plata, Buenos Aires, 1951.

FRAGA MAGAÑA, GABINO, “Derecho Administrativo”, Editorial Porrúa, 44ª edición, México, 2005.

FLORES ZAVALA, ERNESTO, “Finanzas Públicas Mexicanas”, Editorial Porrúa, México, 1998.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M., “Derecho Financiero”, Editorial Depalma, Tomo I, Buenos Aires, 1984.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, MARIA LUISA, “La Doble Imposición de los Dividendos”, Editorial Thomson Aranzadi, S.A. de C.V., Navarra, España, 2003.

GÓMEZ LARA, CIPRIANO, “Teoría General del Proceso”, Editorial Harla, 9ª edición, México, 1999.

GOTA LOZADA, A., “Tratado del Impuesto Sobre Sociedades”, Editorial Derecho Financiero, Tomo I, Madrid, 1996.

GUADARRAMA LÓPEZ, ENRIQUE, “Las Sociedades Anónimas, análisis de los subtipos societarios”, Editorial Porrúa, 3ª edición, México, 1999.

HALLIVIS PELAYO, MANUEL “Fisco, Federalismo y Globalización en México”, Tax Editores, México, 2003.

INTERNATIONAL FISCAL ASSOCIATION, “Abusive Application of International Tax Agreement”, proceeding of a seminar held in Munich Germany in 2000, Editorial Kluwer Law International, Vol.25b.

JARACH, DINO, “El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo”, Editorial Abeledo Perrot, 3ª edición, Buenos Aires, 1943.

JELLINEK, JORGE, “Teoría General del Estado”, traducción y prólogo de Fernando de los Ríos, 2ª edición, Buenos Aires, 1943.

LYMER, ANDREW Y HASSELDINE, JOHN (ed.), “The International Taxation System”, Kluwer Academic Publisher, Boston, EUA, 2002.

LÓPEZ ESPADAFOR, CARLOS M. y DIPIETRO, ADRIANO, “Fiscalidad Internacional y Territorialidad del Tributo”, Editorial McGraw-Hill, Madrid, España, 1995.

_____, “La Doble Imposición Interna”, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 1999.

LÓPEZ PADILLA, AGUSTÍN, “Exposición Práctica y Comentarios a la Nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta”, Dofiscal Editores, 18ª edición, Tomo I, México, 2002.

LUCAS DURÁN, MANUEL, “La Tributación de los Dividendos Internacionales”, Editorial Lex Nova, Valladolid, España, 2000.

LUNA GUERRA, ANTONIO, “Casos Prácticos del Impuesto de ISR e IMPAC para Personas Físicas con Actividades Empresariales”, Editorial ISEF, México, 2002.

MALPICA DE LA MADRID, LUIS, “Competencia y praxis del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en comercio exterior, en tratados de doble tributación y en tratados comerciales”, en revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la ley de justicia fiscal, Tomo III, México, agosto 2003.

MARGÁIN, HUGO B., “Tesis para Evitar la Doble Tributación en el Campo Internacional en Materia de Impuesto Sobre la Renta, basada en la teoría de la fuente gravable”, sin Editorial, México, 1956.

MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO, “De lo Contencioso Administrativo, de anulación o de ilegitimidad”, Editorial Porrúa, 11ª edición, México, 2003.

NAVA NEGRETE, ALFONSO, “Derecho Administrativo Mexicano”, Fondo de Cultura Económica, 2ª edición, México, 2001.

O. TEIJEIRO, GUILLERMO, “Estudios Sobre la Aplicación Espacial de la Ley Tributaria, la Jurisdicción Tributaria en el Contexto Internacional y la Potestad Tributaria en el Orden Provincial y Municipal”, Fondo Editorial de Derecho y Economía, Argentina, Buenos Aires, 2002.

OCDE. Organisation for Economic Co-operation and Development, “Model Tax Convention on Income and on Capital”, Committee on Fiscal Affairs, Volume I and II, Paris, updated as for 29 April 2000.

_____, “Modelo de Convenio de Doble Imposición Sobre la Renta y el Patrimonio”, versión 1977, Traducción del Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1978.

ORRANTÍA ARELLANO, FERNANDO A., “Las Facultades del Congreso Federal en Materia Fiscal” Editorial Porrúa, México, 2001.

OWENS A. ELISABETH, “The Foreign Tax Credit, a Study the Credit for Foreign Taxes Under United State Income Tax Law” U.S.A., Cambridge, 1961.

PABLO CAMPAGNALE, NORBERTO et. al., “El Impacto de la Tributación sobre las Operaciones Internacionales”, Editorial FEDYE, Buenos Aires, Argentina, 2000.

PAREDES MONTIEL MARAT y RODRÍGUEZ LOBATO RAÚL, “El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”, Editorial Porrúa, México, 2001.

ROJINA VILLEGAS, RAFAEL, “Compendio de Derecho Civil, bienes, derechos reales y sucesiones”, Editorial Porrúa, 29ª edición, México, 1998.

SAINZ DE BUJANDA, FERNANDO, “Hacienda y Derecho” Instituto de estudios políticos, Tomo I, Madrid, España, 1962.

—————, “Análisis Jurídico del Hecho Imponible, en Hacienda y Derecho”, Editorial IEP, tomo IV, Madrid, 1966.

SÁNCHEZ GÓMEZ NARCISO, “Los Impuestos y la Deuda Pública”, Editorial Porrúa, México, 2000.

—————, “Derecho Fiscal Mexicano”, Editorial Porrúa, 3ª edición, México, 2003.

SANTA BARBARA RUPEREZ, JESÚS y CASADO OLLERO, GABRIEL, “La No-Discriminación, su Análisis en el Derecho Internacional, la OCDE, el GATT y la OMC, los Tratados Regionales (PACTO ANDINO, MERCOSUR, NAFTA, etc.), el Derecho Comunitario Europeo, el Derecho Comparado y el Español”, Editorial Edersa, Madrid, España, 2001.

SERRA ROJAS, ANDRÉS, “Derecho Administrativo”, Editorial Porrúa, Tomo I, México, 1994.

TONDOPÓ HERNÁNDEZ, CARLOS HUGO, “La Procedencia del Amparo Indirecto en Materia Administrativa”, Editorial Porrúa, México, 2005.

TRON E. MANUEL, “Régimen Fiscal de los Extranjeros en México”, Editorial Themis, 4ª edición, México, 1994.

TROYA JARAMILLO, JOSÉ VICENTE, “Derecho Tributario Internacional”, Corporación Editorial Nacional, Quito, Ecuador, 1990.

—————, “Ámbito de la Potestad Tributaria”, material producido para el seminario de derecho constitucional tributario, Universidad de Monterrey, México, 1986.

UCKMAR, VICTOR (coord.), “Curso de Derecho Tributario Internacional”, Editorial Temis, Tomos I y II, Bogotá, Colombia, 2003.

VALDÉS COSTA, RAMÓN, “Estudios de Derecho Tributario Internacional”, Editorial Rosgal, S.A., Montevideo, Uruguay, 1978.

VOGEL, KLAUSE, “On Doble Taxation Convention. A Commentary to the OECD, UN and US Model Conventions for the Avoidance of Doble Taxation on Income and Capital”, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1990.

LEGISLACIÓN CONSULTADA

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (D.O.F. 5 de febrero de 1917. Última reforma 5 de abril de 2004).

CÓDIGO CIVIL FEDERAL (D.O.F. 26 de mayo, 14 de julio, 3 y 31 de agosto de 1928. Última reforma 29 de mayo de 2000).

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (D.O.F. 31 de diciembre de 1981. Última reforma 1 de diciembre de 2005).

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES (D.O.F. 4 de agosto de 1934. Última reforma 24 de diciembre de 1996).

LEY DE INVERSIÓN EXTRANJERA (D.O.F. 27 de diciembre de 1993. Última reforma 4 de junio de 2001).

LEY DE NACIONALIDAD (D.O.F. 23 de enero de 1998. Última reforma 2 de diciembre de 2004).

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (D.O.F. 1 de enero de 2002. Última reforma 8 de diciembre de 2005).

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO (D.O.F. 4 de agosto de 1994. Última reforma 30 de mayo de 2000).

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (D.O.F. 1 de diciembre de 2005, con vigencia a partir del 1 de enero de 2006)

LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL (D.O.F. 29 de diciembre de 1976. última reforma 21 de mayo de 2003).

LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA (D.O.F. 15 de diciembre de 1995. Última reforma 31 de diciembre de 2000).

LEY SOBRE LA APROBACIÓN DE TRATADOS INTERNACIONALES EN MATERIA ECONÓMICA (D.O.F. 2 de septiembre de 2004).

LEY SOBRE LA CELEBRACIÓN DE TRATADOS (D.O.F. 2 de enero de 1992).

SITIOS EN INTERNET

www.juridicas.unam.mx

www.shcp.gob.mx

www.sre.gob.mx

www.sat.gob.mx

www.deloitte.com

www.kpmg.com

www.ato.gov.au

www.irs.ustreas.gov

OTRAS FUENTES

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN. IUS 2004. Jurisprudencia y Tesis Aisladas de junio de 1917 a junio de 2004 e Informe de Labores 2003. Disco multimedia. México, 2004.

LEYES FISCALES HISTÓRICAS. EDITORIAL THEMIS. Actualizado al 31 de octubre de 2003. Disco multimedia. México, 2003.